

7198.

NOVÍSIMA LEGISLACIÓN
DEL
IMPUESTO DE DERECHOS REALES
Y TRASMISIÓN DE BIENES

COMENTARIOS

Á LA LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO DE 25 DE SEPTIEMBRE ÚLTIMO,
PRECEDIDOS DE UN ESTUDIO HISTÓRICO CRÍTICO DEL MISMO Y ACOMPAÑADOS
DE UNA COMPILACIÓN DE LAS RESOLUCIONES MÁS INTERESANTES EN LA
MATERIA, CON ÍNDICES ALFABÉTICOS PARA LA MÁS FÁCIL CONSULTA
DE ÉSTAS

POR

D. FEDERICO DE ARRIAGA DEL ARCO

Abogado en ejercicio
del Ilustre Colegio de esta Corte, Jefe de Administración del Cuerpo
de Abogados del Estado y Subdirector
segundo de la Dirección general de lo Contencioso.

~~~~~  
**SEGUNDA EDICIÓN**  
~~~~~



MADRID
TIPOGRAFÍA DE LOS HIJOS DE M. G. HERNÁNDEZ
Libertad, 16 duplicado, bajo.
1893

El autor se reserva todos los derechos que, con arreglo á la ley de propiedad literaria le corresponden.

REAL ORDEN

Enterado S. M. el Rey (q. D. g.) de lo expuesto por ustedes en instancia elevada á este Ministerio en 27 de Junio último, y apreciando la utilidad del pensamiento que se proponen realizar al dar á luz algunos Manuales, en los que aparezcan compiladas, concordadas y con los comentarios y anotaciones convenientes las leyes y disposiciones relativas al ramo de Hacienda, cuyo conocimiento es oportuno generalizar y difundir, se ha servido concederles la autorización solicitada para que puedan llevar á feliz término tan necesaria publicación, ordenando á todas las dependencias de este Ministerio faciliten á ustedes, con el expresado objeto, copias de todas las disposiciones dictadas y que, sin haber sido publicadas, tengan carácter general y sean de interés notorio para todos los funcionarios de la Administración pública y para los administrados.—De Real orden lo digo á ustedes para los efectos correspondientes.—Dios guarde á ustedes muchos años. Madrid 9 de Julio de 1883.—*Cuesta*.—Sres. D. Federico de Arriaga, D. Isidro Torres y don Eleuterio Delgado.

PRÓLOGO

Al publicar este modesto trabajo, no nos guía el propósito de hacer un estudio detenido y científico del impuesto de derechos reales, por más que su necesidad se deje sentir, como medio de preparar las ulteriores reformas que tan importante recurso del Tesoro ha de sufrir el día que, apartándose de la rutina seguida hasta aquí, y abandonando el absurdo criterio de subordinar los ingresos á los gastos, se piense seriamente en que para restablecer el equilibrio económico es preciso, ante todo, no exigir al contribuyente mayor sacrificio que aquel que proporcionalmente corresponde á las utilidades que obtiene, ó á la justa retribución del servicio que el Estado le presta. Nuestra aspiración, más limitada por cierto, se reduce á hacer un estudio eminentemente práctico de la legislación del impuesto, para llamar la atención de los funcionarios encargados de su administración, y de los particulares á quienes afecta, acerca de las dudas que pueden suscitarse al aplicar la ley y el reglamento por que aquél se rige, exponiendo, conforme á nuestro criterio, la manera más adecuada de resolverlas, interpretando los preceptos legales por las enseñanzas de la experiencia y la doctrina consignada en las resoluciones administrativas.

Por desgracia es achaque antiguo en nuestro país que las leyes relativas á contribuciones é impuestos, que más que otra alguna requieren profundo estudio y detenido examen, se redacten con sobrada ligereza y se discutan con gran precipitación y al calor del apasionamiento po-

lítico; de aquí el que sus preceptos resulten deficientes, oscuros y á las veces contradictorios, y que aun los mismos reglamentos dictados para su ejecución no guarden la debida armonía y concordancia con aquéllas, produciéndose, por consecuencia, la confusión y la duda. Añádese á esto el que las resoluciones ministeriales dictadas en expedientes relativos al impuesto de derechos reales, en las cuales se fija el genuino sentido de la ley, no se publican sino en corto número, en los periódicos y colecciones oficiales, con lo cual son ignoradas de la generalidad de los funcionarios, á quienes se priva de aquel antecedente tan indispensable para procurar la unidad de criterio que debe resplandecer en las resoluciones administrativas.

Atentos á estas consideraciones y en el deseo de ofrecer á nuestros compañeros algo que pueda serles útil en su espinosa tarea, bien poco estimada por cierto en las regiones oficiales, salvo muy escasas excepciones, dividiremos esta obrita en tres partes: la primera destinada á hacer una reseña histórica del impuesto, el juicio que nos merece y las reformas que puedan contribuir á hacerlo menos oneroso para el contribuyente, sin detrimento de los intereses del Tesoro, en la cual figurarán también curiosos datos estadísticos sobre liquidación y recaudación; la segunda, que contendrá en forma de comentario la explicación de los artículos de la ley y reglamento y exposición de casos que en la práctica pueden presentarse; y la tercera, en la que aparecen coleccionadas las resoluciones ministeriales de mayor interés dictadas en los últimos años, cuya doctrina puede ser consultada para la resolución de casos análogos.

Si este trabajo reporta alguna utilidad á nuestros compañeros y al público en general, quedarán con ello satisfechas nuestras modestas aspiraciones.

PRIMERA PARTE

I

RESEÑA HISTÓRICA DEL IMPUESTO

Segun opinión de distinguidos tratadistas, entre otros, de nuestro antiguo compañero é ilustrado catedrático de la Universidad Central, D. José María Piernas y Hurtado (1), el origen del impuesto sobre la transmisión de bienes, se remonta á la época del Emperador Augusto, quien estableció el derecho de una *vigésima* sobre las adquisiciones de herencias y legados, y no falta tampoco quien afirma que, además de éste, existían por entonces otros gravámenes sobre las transacciones de la propiedad inmueble, siquiera no sea conocida la denominación de aquéllos, porque en lo que concierne al régimen económico de los primitivos estados, la historia deja mucho que desear.

En la época feudal, y entre otros derechos concedidos á los Señores, en los más antiguos fueros, lo eran el de exigir á sus vasallos ciertas prestaciones, como los *laudemios*, *mañería*, *minción* ó *luctuosa*, que unas veces se imponían sobre las transmisiones á título hereditario y otras constituían el precio de la facultad de testar otorgada en determinados casos á los que carecían de descendientes, derechos ó prestaciones de cuantía ó tipo indeterminado, que se satisfacían, ya en metálico, ya en especie (2). Pero

(1) *Tratado de Hacienda pública.*

(2) *Manual de la legislación del impuesto de derechos reales*, de D. Salvador Rocafull.

de todos ellos el que más analogía guarda con el impuesto que nos ocupa, y puede por tanto considerarse como origen ó primer ensayo del mismo, es la *alcabala*, que consistía en la exacción de un tanto por ciento del valor de los bienes de todas clases que se vendían ó permutaban, establecida, según unos, en la época romana, ó lo que es más probable aún, durante la primera monarquía goda ó al verificarse la conquista de los árabes. Lo que parece indudable, por la referencia que de dicho gravamen se hace en el fuero de Villafría, otorgado por D. Fernando I en el año de 1079, es que aquel gravamen existía ya con un carácter más concreto y definido á fines del siglo XI, si bien el malogrado publicista D. Casimiro Pío Garbayo (1), que se dedicó con incansable afán al estudio del impuesto, á cuya iniciativa se deben no pocas de las trascendentales reformas realizadas en el mismo por los años de 1867 y 1872, y que trabajó con la perseverancia propia de su carácter por la creación del Cuerpo de *Oficiales Letrados de Hacienda*, al cual se debe en no pequeña parte el creciente y progresivo desarrollo de aquel importante recurso del Tesoro, opina, fundado en la irrecusable autoridad de D. Patricio de la Escosura, que la *alcabala*, establecida tan sólo en aisladas concesiones que las Cortes hacían á petición de varias ciudades, no adquirió carta de naturaleza hasta el año de 1342.

Así y todo, lo mismo en esta época que en sus primeros tiempos, aquel tributo no se manifiesta con caracteres de permanencia y generalidad, sino como un recurso extraordinario que en determinadas épocas exigían acontecimientos imprevistos ó grandes necesidades del Estado, y del cual estaban exentas muchas ciudades y ciertas colectividades. Las Cortes de Burgos en 1341 lo establecen á petición de D. Alfonso II, para atender á los gastos

(1) Colección legislativa del impuesto de traslaciones de dominio.

que ocasionara el sitio de Algeciras, prorrogándolo por seis años más para mantener los castillos de la frontera, las que se celebraron en Alcalá, el año 1345. En 1349 las mismas Cortes de Alcalá, lo autorizan para sostener el sitio de Gibraltar, las de Palencia en 1388 para la guerra con Portugal, y las de Madrid de 1393 para atender á grandes y urgentes necesidades del Estado. La frecuencia con que se repitieron aquellas concesiones fué causa de que dicha contribución, al principio extraordinaria, se convirtiera poco á poco en fija ú ordinaria, por cuya razón, así como por las constantes quejas que produjera su mala administración y los vejámenes que los contribuyentes sufrían de los cobradores, se hizo preciso que se procurara normarlizarla, dictándose en 1451, por don Juan II, las reglas á que habían de atenerse los recaudadores de alcabalas.

El reinado de los Reyes Católicos, tan fecundo en acontecimientos para el engrandecimiento de la patria, como provechoso en las reformas sociales y políticas, no podía ser estéril en el orden financiero, pues aquellos monarcas, tan solícitos por el bienestar de sus pueblos, que pusieron grande empeño en aliviarles de las onerosas cargas que les abrumaban, limitando los derechos señoriales que gozaban los grandes y los prelados, no habían de ser menos justos en lo tocante á las rentas de la Corona.

En su tiempo, y á tal objeto, se redactaron las famosas *Ordenanzas reales*, en cuya ley 1.^a, tít. I, se consignaba el principio de que "*Buena y necesaria y provechosa cosa es á los Reyes poner buen recaudo en sus derechos y rentas; porque aquéllos, falleciendo, no venga el daño á sus súbditos y naturales, y á los Reyes deservicio;*" palabras que demuestran no sólo el interés que les inspiraron sus súbditos, sino el conocimiento profundo que tenían de los abusos cometidos por los recaudadores. Las constantes quejas formuladas á las monarcas por

las ciudades, que hicieron suyas las Cortes de León, no sólo contra los cobradores de las alcabalas, sino contra el método seguido en su recaudación, y la enajenación del derecho de percibir las ya por contrato, donación ó privilegio, dieron lugar á que se concediera á los pueblos la facultad de encabezarse por el importe de las *alcabalas*, y á que más tarde, en 1410, con el fin de moralizar y normalizar su recaudación, se dictara el célebre *Cuaderno de alcabalas*, que se insertó después en el libro IX de la *Recopilación*, y ha estado vigente hasta fines del pasado siglo.

En dicho cuaderno, compuesto de 146 leyes, que hacen honor á sus ilustres autores, por cuanto en ellas revélase en primer término el laudable propósito de procurar la igualdad tributaria proscribiendo odiosos privilegios, y á la vez se establece la solemnidad y publicidad en la contratación, se prescribía la obligación que tenían todos los naturales del reino, villas y lugares de cualquier señorío, de pagar alcabalas, aun cuando hubieren estado exentos de ellas por donación ó privilegio; que dicho impuesto alcanzara no sólo á las ventas, sino también á las permutas; que la *alcabala* de los bienes muebles y semovientes se pagara en el lugar donde se celebrara la venta y las de las heredades donde éstas radicasen; que todas las ventas y permutas se otorgaren ante los Escribanos del número, los que deberían pasar copias de las mismas á los recaudadores de alcabalas, y por último, que el comprador retuviera en su poder el precio hasta que el vendedor le presentara la carta de pago del impuesto, con otras disposiciones de no menor importancia encaminadas á evitar el fraude, señalando las penas en que incurrían los defraudadores. De tal modo preocupaba á la Reina Católica la recaudación de aquel tributo, que en su famoso testamento encarecía y recomendaba la conveniencia de generalizar las encabezamientos, como medio el más eficaz de evitar

á los pueblos las vejaciones y molestias de los arrendadores ó cobradores.

La alcabala vino á hacerse más onerosa é insoportable cuando á la misma se agregaron nuevos derechos conocidos con la denominación de *cientos ó cuatro unos* que formaban parte del servicio llamado *de millones*, recursos que hizo necesarios el estado de penuria del Erario público. Así en el año 1623 se estableció el uno por ciento sobre todo lo que se vendiese, ya estuviera sujeto á alcabala ó no: en el año 1639 y con motivo de la escritura del servicio de nueve millones en plata, se agregó al anterior otro uno por ciento sobre las ventas y permutas; en 1656 se recargó un tercer uno por ciento, y por Real decreto de 15 de Noviembre de 1663 se concedió un cuarto uno por ciento sobre todas las cosas que devengaran alcabala, para atender al desempeño de la Real Hacienda.

Como se ve, la cuota de la alcabala en las distintas épocas á que nos referimos fué muy variable, pues en tiempo de Alfonso XI era del cinco por ciento, ó la veintena de los precios, igual á la vigésima establecida por los romanos; en el de Enrique II y D. Pedro I se elevó al diez por ciento, cuya cuota continuó en el reinado de D. Juan I; en la menor edad de Enrique III se redujo al uno por veinte, volviéndose á elevar al diez en el reinado de don Juan II, y en el de los Reyes Católicos, conforme á lo que prescribía el *Cuaderno de alcabalas*, se pagaba la décima. En tiempos de Cisneros, y merced á los encabezamientos hechos con la mayor parte de los pueblos para el pago de este tributo, apenas llegaba á la vigésima; pero en los de Felipe II se elevó de nuevo á la décima para atender á los gastos que ocasionara la guerra de Flandes; en los siglos XVII y XVIII se redujo considerablemente su cuantía, encargándose por Real decreto de 29 de Junio de 1775 que se rebajara de dos á cuatro por ciento, experimentando después aumento ó disminución, según lo exigían las

necesidades del Erario público. La alcabala se dividió en dos clases, *alcabala del viento* y *alcabala fija*; era la primera la que pagaban los forasteros por las ventas y cambios en el mercado en que se cobraba, y la segunda, que consistía en un derecho menor, que satisfacían los vecinos de cada pueblo por las transacciones que entre sí realizaban.

Es de advertir que, fuera de los tiempos de la dominación romana, en que el impuesto de la *vigésima* afectaba á las sucesiones hereditarias, y los de la Edad Media, en la que llegó á tener el carácter de verdadera confiscación, pues se conoció el derecho denominado *albana* ó *albanagio*, que consistía en heredar el Monarca todos los bienes radicantes en España que pertenecían á los extranjeros y de los cuales no se les permitía disponer por testamento en favor de sus parientes, la alcabala afectó siempre á los contratos, pero no á las herencias, y hubo épocas, como la del reinado de los Reyes Católicos, en que estuvieron exentas de ella las ventas de muchos artículos.

Como impuesto que gravaba la transmisión de la propiedad, había de resentirse de la falta de publicidad de los actos sujetos al mismo, que daba ocasión á grandes ocultaciones, y aunque en el *Cuaderno de alcabalas* se había dado un gran paso para evitar aquel inconveniente, disponiendo que las escrituras se otorgasen ante los escribanos, y que estos dieran cuenta mensualmente de los contratos que autorizaran, aquella medida no era suficiente á impedir el fraude, mientras no existieran índices ó registros de contratos que ofrecieran al Fisco base más segura para la exacción del tributo. La creación de los Registros en 1539, destinados á inscribir las transmisiones de la propiedad y sus gravámenes, y la prohibición de registrar en aquéllos los documentos públicos sujetos á alcabala, sin que hubiera precedido el pago de ésta, y otras disposiciones adoptadas en 1763 durante el reinado de Carlos III, en-

caminadas á investigar por medio de la tasación pericial la verdadera cantidad de los bienes transmitidos, declarando éstos afectos al pago del impuesto, y estableciendo como requisito previo é indispensable para admitir toda reclamación, el pago de aquél, disposiciones que, ampliadas en la circular de 14 de Agosto de 1767 y pragmática dada en el Pardo el 31 de Enero de 1768, se han perpetuado hasta nuestros días, fueron eficacísimos medios que, al facilitar el conocimiento de los actos ó contratos gravados, contribuyeron poderosamente á vigorizar la acción de los poderes públicos en la realización de aquel tributo, cuyos rendimientos no correspondían ciertamente á lo elevado de su tasa.

Ya hemos dicho antes que la alcabala estaba limitada á la transmisión por contrato de la propiedad inmueble, mueble y semoviente; pero como la historia de la Hacienda nos demuestra la constante tendencia al desarrollo y amplitud de todos los impuestos, en armonía con las crecientes necesidades de los Estados, tanto mayores cuanto más próspera y floreciente es su situación y más alto el grado de su civilización y progreso, de aquí el que no concluyera el siglo XVIII sin que se pensara ya en hacer extensivo aquel tributo á la transmisión de bienes por título hereditario. La primera disposición que estableció el impuesto sobre las herencias y legados fué la Real cédula de 19 de Septiembre de 1798, dictada para arbitrar recursos con que la *Caja de Amortización* pudiera atender á la extinción de los préstamos que había hecho necesarios la guerra con la Gran Bretaña. Según dicha disposición, el impuesto gravaba las sucesiones tanto libres como de bienes vinculados y los fideicomisos, entre cónyuges, colaterales y extraños, con una cuota progresiva en relación con el grado de parentesco, que oscilaba desde tres cuartillos por ciento, asignado á la sucesión entre cónyuges, al seis por ciento que devengaban

los extraños, cuyo tipo de gravamen quedaba reducido á la mitad en las adquisiciones de bienes muebles. Aquella disposición, que bien puede decirse que vino á echar los cimientos del impuesto que hoy existe, y en la cual se dictaban reglas para la valoración de los bienes transmitidos y se establecían penas para los defraudadores, privando además á los adquirentes del goce de la herencia y del derecho de ejercitar toda acción de dominio ante los tribunales, mientras no justificaran el pago á la Real Hacienda de los derechos que la correspondían, ofrece la particularidad de que no sólo sometía á tributación la transmisión del dominio, sino también la de los censos y otros derechos reales, como el usufructo, si bien la cuota que por éste se satisfacía era menor, pues consistía en la mitad, tercera, cuarta y octava parte de la renta de un año.

Fuera que se estimaran justas las quejas de los interesados acerca de lo oneroso del tributo, ya que por las deficiencias de los registros de documentos relativos al estado civil, ofreciera grandes dificultades la justificación del parentesco, indispensable para determinar el tipo de gravamen exigible, es lo cierto que por Real cédula de 22 de Diciembre de 1799 se modificó aquél, convirtiéndose de gradual en fijo, del dos por ciento para las sucesiones transversales, de la tercera parte de la renta de un año en los usufructos, fideicomisos y vinculaciones, y de la mitad de dichos tipos para las sucesiones entre cónyuges, autorizando además á los interesados para hacer la declaración jurada de bienes ó inventarios, por medio de documento privado, á los Intendentes ó Comisionados encargados de recaudar el impuesto, así como también para convenir con éstos en el pago de una cantidad alzada, cuando por interés del comercio ú otras razones graves no conviniera á los herederos hacer las declaraciones judiciales ó extrajudiciales de bienes.

Por lo que hace al presente siglo, puede dividirse el estudio de la legislación del impuesto en dos épocas: una que comprende próximamente la primera mitad, ó sea hasta el año 1845, y la segunda hasta nuestros días. En la primera época, las guerras interiores y exteriores y las perturbaciones políticas que afligieron á nuestra patria, y que tan pernicioso influjo ejercieron en nuestra Hacienda y en nuestra ya mal pertrecha administración pública, fueron causa de que poco ó nada bueno se hiciera para normalizar el impuesto, ajustándolo á moldes y principios científicos. La historia de la Hacienda en este período nos ofrece un tejer y destejer constante, subordinado á los frecuentes cambios de nuestro régimen político. Por la cédula de 24 de Noviembre de 1800 se alteraron notablemente las bases establecidas en la de 22 de Diciembre de 1799, pues la cuota fija se sustituyó en herencias y legados por la variable que oscilaba del uno al cuatro por ciento, guardando cierta proporcionalidad con la cuantía del caudal hereditario, pues la sucesión entre extraños satisfacía el dos por ciento cuando la herencia no excedía de 11.000 reales y el cuatro cuando era mayor de aquella suma.

Por decreto de la Suprema Junta Central de 30 de Noviembre de 1808, que confirmaron las Cortes de Cádiz en 13 de Septiembre de 1813, fué suprimido el impuesto sobre las herencias y legados; pero restituído á España el Rey D. Fernando VII, por su decreto de 4 de Mayo de 1814 derogó todo lo hecho durante su ausencia, restableciendo la antigua legislación, dejando sin efecto el nuevo plan de contribuciones públicas, por decreto de 23 de Junio del mismo año. Por otro de 31 de Agosto de 1815 é instrucción de 9 de Octubre siguiente, se restableció el sistema tributario al estado que tenía antes de promulgarse la Real cédula de 22 de Diciembre de 1799, y por el de 30 de Mayo de 1817 se refundieron en una sola contribución las cono-

cidas con el nombre de *rentas provinciales* y sus agregadas entre las cuales figuraba la alcabala. El Decreto de la Regencia del Reino de 9 de Junio de 1823 derogó las contribuciones establecidas por el Gobierno revolucionario desde 7 de Marzo de 1820, rigiendo por consecuencia desde 1.º de Julio de aquel año las antiguas rentas provinciales, conforme á las disposiciones dictadas antes de 30 de Mayo de 1817.

Por tres decretos de la misma fecha, 31 de Diciembre de 1829, que empezaron á regir en el siguiente día, se modificó notablemente la manera de ser del impuesto, asentándolo sobre bases más fijas y científicas que guardan cierta analogía con las que en la actualidad rigen. Por uno se disponía, que adeudasen el cuatro por ciento, en concepto de alcabala, las ventas de fincas en las capitales y puertos habilitados sujetos al derecho de puertas; por otro se estableció, con la denominación de derecho de hipotecas, un impuesto de medio por ciento, sobre las ventas, cambios, donaciones y contratos de todas clases, por los que se realizara traslación de dominio, directo ó indirecto, de bienes inmuebles, el cual había de satisfacerse en el acto de tomar razón del documento en el oficio ó registro de hipotecas; y por el último, con el propósito de hacer efectiva la dotación de la Real Caja de Amortización se establecía una imposición gradual sobre las sucesiones de vínculos y mayorazgos y sobre las de bienes libres por donación ó herencia.

El último de dichos decretos, no obstante resultar en extremo oneroso, puesto que los tipos de tributación que el mismo establecía se elevaban en algunos casos al doce por ciento, revela un adelanto notable en la legislación financiera y ofrece particularidades dignas de especial mención. En él aparece gravada la sucesión en línea directa de vínculos, mayorazgos y patronatos con la mitad de la renta ó productos de un año y de una anualidad com-

pleta si la sucesión tenía lugar en línea transversal ó entre extraños. Sujétanse también al pago, por primera vez, las transmisiones por herencia, legado ó donación *inter vivos*, entre ascendientes y descendientes naturales, estén ó no legalmente declarados como tales: señálanse diversos tipos, según que la sucesión se verifique mediante testamento ó abintestato, previniendo para este último caso que, si el causante carece de descendientes dentro del cuarto grado, entre á heredar la Real Hacienda; y por último, se declaran exceptuadas del impuesto las donaciones *propter nuptias* y se dispone que, para fijar el grado de parentesco, se atendiera siempre al establecido por la ley civil ó de consaguinidad.

En 29 de Julio de 1830 se publicó una instrucción dictando reglas para la liquidación y exacción del impuesto, así como para la entrega de fondos por los recaudadores en Tesorería, que hubieron de reiterarse por otra de 7 de Marzo de 1831, en la cual se declaró que las herencias y legados para objetos piadosos ó en favor del alma del testador, ó la de otras personas, estaba sujeta al impuesto, haciéndose con tal motivo preciso que por Real orden de 15 de Septiembre del mismo año se señalaran tipos para el pago por indicado concepto, que eran: de dos por ciento en el caso de destinarse la herencia al alma del testador, de cuatro por ciento si heredaba la de los descendientes directos, de ocho si la herencia era en favor de colaterales y de doce si se instituía heredera el alma de parientes de grados más distantes y extraños, ó en favor de otros objetos piadosos. De extrañar es que en aquella época, en que los sentimientos religiosos y de piedad parecían más arraigados, y en que el poder eclesiástico ejercía una influencia más eficaz que en nuestros tiempos, se estableciera un impuesto tan oneroso sobre actos que envolvían un fin espiritual, lo cual revela sin duda que por aquel medio indirecto se procuraba limitar las adquisiciones que en pro-

porciones verdaderamente alarmantes obtenían las iglesias. La ley de Presupuestos de 26 de Mayo de 1835 restableció los preceptos de la Real cédula de 24 de Noviembre de 1800, derogando por consecuencia todas las disposiciones posteriores á ella, quedando sólo subsistente de éstas *el medio por ciento de hipotecas*; y en esta situación de desconcierto y desbarajuste administrativo siguió todo lo concerniente á las alcabalas, hasta el año de 1845, que viene á formar época en nuestra historia financiera contemporánea, por el nuevo plan de Hacienda debido á la fecunda iniciativa del eminente estadista D. Alejandro Mon.

Las perturbaciones políticas y las luchas interiores y exteriores que durante la primera mitad del siglo habían aniquilado á España con sus enormes gastos y despilfarros, habían, sin embargo, echado los gérmenes de nuestra regeneración en el orden económico, debidos á la virtualidad de los principios y reformas proclamadas en los cortos períodos del régimen constitucional; así es que, asegurada la paz interior y exterior, satisfechas en cierto modo las aspiraciones políticas y sentida por todos la necesidad de procurar el fomento de nuestra riqueza nacional, para sacar al país del estado de decadencia en que se encontraba, claro es que las miradas de los hombres de gobierno habían de converger hacia los problemas económicos, reconcentrando en ellos toda su atención.

Rebajar los onerosos gravámenes que empobrecían á los pueblos, simplificar nuestro sistema tributario, aboliendo aquella compleja variedad de contribuciones ó impuestos que oponían insoportables trabas á la industria y al comercio, y organizar nuestra desquiciada administración pública, eran los únicos medios que, contribuyendo á mejorar la situación del crédito público, podían llevar la nave del Estado á puerto de salvación.

Por la ley de Presupuestos de 23 de Mayo de 1845, letra E., que puede considerarse como la base y fundamen-

to del que conocemos hoy con el nombre de impuesto de derechos reales, se estableció el nuevo impuestos de hipotecas, denominación poco apropiada á su naturaleza y carácter; y por Real decreto de la misma fecha, circulado en 15 de Junio siguiente, se dieron instrucciones para su cobranza, de la cual quedaron encargados los contadores de Hipotecas, á cuyos funcionarios se imponía el deber de llevar un registro en el que, y bajo pena de nulidad del acto, había de tomarse razón de todos los documentos, ya públicos, ya privados, sujetos ó no al impuesto, que contuvieran actos traslativos de dominio ó constitución y extinción de gravámenes sobre la propiedad inmueble.

Consignado en el art. 1.º de dicho Real decreto que estaban sujetas al impuesto las traslaciones de bienes inmuebles, ya en propiedad, ya en usufructo, excepto la viudedad foral de Aragón, sea cual fuere el título en virtud del cual se verificasen, manifiéstase ya de un modo claro que la razón de aquél no era otra que el enriquecimiento que se suponía, acerca de lo cual daremos nuestra opinión en lugar oportuno, á favor del adquirente de dichos bienes, del cual se le exigía por el Estado una pequeña parte, como remuneración al servicio que se le prestaba haciendo más eficaces sus derechos, mediante la inscripción de los mismos en el Registro. Sin embargo de lo expuesto, y faltando ya al principio fundamental establecido en dicho precepto, no se gravaron tan sólo las traslaciones del dominio más ó menos completo, sino que lo fueron también ciertos derechos de naturaleza real, como la constitución y extinción de censos y otros actos que, como los arriendos y subarriendos, no participaban del carácter de ninguno de aquéllos.

Fueron, pues, materia de tributación, en orden á la transmisión por contrato, las adjudicaciones en pago de deudas, compra-ventas y permutas, que satisfacían el tres por

ciento; las donaciones *inter vivos*, que pagaban los mismos derechos que los legados, excepto los *propter nuptias*, que devengaron el medio por ciento; la constitución y extinción de censos, el dos; las pensiones que se les impuso, el dos, el uno y el medio por ciento, según el tiempo de duración de las mismas; las retrocesiones ó retroventas que devengaban el uno, y los arriendos y subarriendos que satisfacían el medio por ciento de una anualidad, con deducción de la sexta parte en las fincas urbanas en concepto de huecos y reparos.

En las transmisiones por título hereditario, las herencias pagaban por un orden gradual, según el parentesco, desde el uno por ciento que correspondía á los hijos naturales legalmente declarados, cónyuges ó colaterales en segundo grado, hasta el ocho que satisfacían los parientes de grados más distantes que el cuarto y los extraños; los legados el cuatro y el ocho sólamente, según que estuvieran ó no dentro del cuarto grado, por lo que, siendo más corta la escala, se daba el caso anómalo de que los herederos en cuarto grado, que satisfacían el seis por ciento, resultaran más gravados que los legatarios; los fideicomisos y sustituciones, el dos por ciento, y la adquisición en usufructo, la cuarta parte del tipo establecido para los legados en propiedad.

Obsérvase, pues, que por dicha disposición no quedaron sujetas al pago las trasmisiones de bienes muebles, y además se consignó en la misma la exención expresa de las herencias en línea directa y de las adquisiciones que se hicieran á nombre y por interés general del Estado; fijáronse además plazos cortos para la presentación de documentos, penas para los que dentro de aquéllos no cumplieran con aquel deber, y estableciéronse reglas para la determinación de la base ó capital liquidable, previa deducción de cargas. Pero como toda reforma trascendental, por meditada que sea, no deja de ofrecer vacíos y deficien-

cias que la experiencia se encarga de poner de manifiesto, se hicieron precisas sucesivas disposiciones que vinieran á completar la obra.

Por Real orden de 31 de Marzo de 1846, se declararon exentas de pago las donaciones *propter nuptias* y se dispuso que los usufructos estipulados en las capitulaciones matrimoniales pagaran la cuarta parte de los derechos correspondientes á los legados en propiedad; por otra disposición de la misma fecha se exceptuaron las hipotecas constituidas en garantía de los préstamos en especie que los labradores obtenían de los Pósitos, y por Real orden de 17 de Mayo del mismo año se declaró también la exención á favor de las dotes otorgadas por los padres, como transmisiones que eran en línea directa, por su carácter de verdaderos anticipos de legítima.

El Real decreto de 11 de Junio de 1847 introdujo no escasas modificaciones, pues además de declarar la exención de pago á favor de las pensiones alimenticias, y de reducir el tipo en las ventas y permutas al dos por ciento y en los arriendos á uno y dos décimas por ciento de real, según que fueran por tiempo fijo é ilimitado, alteró la escala relativa á las sucesiones hereditarias, reduciendo al medio por ciento lo que deberían satisfacer los hijos naturales legalmente declarados y los cónyuges, procurando corregir la confusión y desigualdad motivada por la agrupación de parientes de distinto grado, mas con tan escasa fortuna, que la escala resultó más imperfecta y monstruosa, pues la diferencia de un solo grado entre los colaterales de tercero y cuarto implicaba un doble pago de derechos.

Completada la obra de la desvinculación civil y habiendo adquirido por consecuencia los bienes dotales de vínculos, mayorazgos, patronatos y capellanías el carácter de libres, por mitad en los actuales poseedores é inmediatos sucesores, no existía ya razón alguna para que su transmi-

sión se sustrajera al pago del impuesto, y en su consecuencia la Real orden circular de 29 de Octubre de 1847 lo declaró así, sujetándolas á las reglas y disposiciones comunes.

El Real decreto de 26 de Noviembre de 1852, inspirado en el resultado de los trabajos hechos por una comisión de altos funcionarios de la Administración, á quienes se encomendó el estudio de las reformas que la experiencia aconsejara en la legislación del impuesto, introdujo en la misma notables modificaciones, tales como la de derogar la exención concedida á los usufructos conocidos en Aragón con el nombre de viudedad; la supresión del derecho impuesto sobre los arriendos y subarriendos; el establecimiento de una cuota fija del dos por ciento en las sucesiones vinculares, sea cual fuere el grado de parentesco entre el poseedor é inmediato sucesor, y la modificación de la escala de tipos aplicable á las herencias y legados, tanto en propiedad como en usufructo, en el sentido de beneficiar las adquisiciones en favor de los cónyuges, hijos naturales y colaterales de grados más próximos.

En dicha disposición se determinó también qué cargas habían de ser deducidas en las transmisiones á título oneroso para determinar el verdadero capital ó base liquidable, declarando que eran aquellas que por su carácter permanente disminuían el valor real y efectivo de los bienes transmitidos, no pudiendo por tanto estimarse como tales las hipotecas y fianzas, pero sí los censos y demás cargas de naturaleza perpetua ó irredimibles. Estableció que en las transmisiones á título lucrativo eran deducibles las pensiones alimenticias afectas á determinadas fincas, cuyo capital, caso de no estar definido, se obtendría mediante la capitalización al tres por ciento; pero previniendo que al cesar la obligación de satisfacer las pensiones, pagara el adquirente de los bienes el impuesto correspondiente al capital que antes se le dedujera. Modificó, ampliándolos,

los plazos señalados para la presentación de documentos, elevando al duplo de los derechos las multas en que incurrieran los que no los presentaran dentro de aquéllos, y estableciendo otra multa de cuatro maravedises por cada real para los que, aun habiendo presentado en tiempo los documentos, no pagaran el impuesto liquidado dentro del plazo al efecto establecido; responsabilidad esta última que era exigible á los registradores cuando la demora en el pago fuese ocasionada por negligencia de aquellos funcionarios en liquidar el impuesto. Por último, en dicho Real decreto se determinó que el procedimiento para la exacción del impuesto y de las multas sería puramente administrativo, siguiéndose por la vía de apremio; se concedió á los denunciadores una tercera parte en las multas, y se señalaron diversas penas á los jueces y escribanos que no facilitaran á los registradores las relaciones periódicas de los documentos en que intervenían.

Como se ve por las disposiciones contenidas en el Real decreto citado, la legislación del impuesto caminaba á su perfeccionamiento, acomodándose, de una parte, á los principios de la ciencia jurídica, y procurando, por otra, la mayor proporcionalidad en la exacción, con arreglo á las bases en que aquél descansaba. Así las cosas, y dejando á un lado multitud de disposiciones aclaratorias de escaso interés, la trascendental reforma hipotecaria realizada en 1.º de Enero de 1863 vino á operar una transformación importante en cuanto á la organización del impuesto, pues las funciones propias de la liquidación, unidas hasta entonces á las de inscripción en el Registro y encomendadas por tanto á los registradores de hipotecas, se separaron por completo encargándolas á funcionarios distintos, siquiera andando el tiempo, como se verá después, hayan venido á confundirse de nuevo en uno solo, que ostenta el doble carácter de liquidador del impuesto y registrador de la propiedad, dependiente en un concepto

del Ministerio de Hacienda y en el otro del de Gracia y Justicia.

Por el art. 8.º de la ley de Presupuestos de 25 de Junio de 1864, se ampliaron las bases del impuesto como lógica consecuencia del natural desarrollo de los principios en que descansaba y en armonía con la importancia que los capitales mobiliarios habían adquirido por entonces. El desenvolvimiento del crédito público y privado, la creación de Bancos y Sociedades y el creciente desarrollo de empresas industriales, habían atraído inmensos capitales que, si bien representados por muy variados signos de crédito, no por eso dejaban de constituir una gran masa de riqueza, cuya transmisión producía idénticos efectos que los de la propiedad inmueble, no obstante lo cual no se hallaba sujeta á tributación. Á evitar aquella injusta desigualdad atendió en parte la ley que dejamos citada sujetando al impuesto de hipotecas la transmisión por herencia y legado de los bienes muebles y semovientes, si bien gravándola con la mitad del tipo establecido para los inmuebles, y declarando, además, exentas las del *mobiliario, ropas y alhajas de uso particular*. Modificó la escala de derechos establecidos para las sucesiones hereditarias, elevando al diez por ciento el tipo para la sucesión entre extraños, y estableció una nueva exención en favor de las permutas de fincas rústicas enclavadas dentro del mismo término jurisdiccional.

La ley de Presupuestos de 29 de Junio de 1867, en su artículo 4.º, realizó reformas de alguna importancia, empezando por variar la denominación del impuesto, para darle otra más propia y adecuada, cual fué la de *impuesto sobre las traslaciones de dominio*. Se hizo extensivo aquél á las sucesiones en línea directa, ó sea entre ascendientes y descendientes, gravándolas con el uno por ciento; publicóse una tarifa comprensiva de todos los tipos de pago en una escala más graduada y completa; se declaró obligatoria la

presentación de todos los documentos á las oficinas liquidadoras, aunque contuvieran actos no sujetos ó exentos del impuesto, y dictáronse por último nuevas y más severas disposiciones para la administración y recaudación de aquel tributo, como lo exigía la amplitud y desarrollo que de día en día iba adquiriendo.

Efecto y consecuencia de esa misma importancia y del carácter eminentemente científico de los principios en que el impuesto descansa, había de ser el que se pensara en encomendar la aplicación de aquéllos á personas peritas en la ciencia del derecho y competentes, por tanto, para hacer la calificación jurídica del acto ó contrato liquidable, y tan importante reforma se llevó á cabo por la ley de 29 de Mayo de 1868, que creó el Cuerpo de Oficiales Letrados, á cuyos funcionarios, que ingresaron en aquél previa oposición, se confió en las provincias la administración del impuesto y censura de las liquidaciones que practicaran los registradores, cesando en su consecuencia los liquidadores-recaudadores. Razones fáciles de comprender nos vedan emitir nuestro juicio, que pudiera aparecer apasionado, acerca de los provechosos resultados que en la gestión del impuesto ha producido la creación de aquel nuevo organismo, utilizado después para más importantes funciones; pero nuestros lectores podrán apreciarlas imparcialmente, examinando y comprobando los datos estadísticos que acerca de los rendimientos obtenidos por dicho concepto consignaremos más adelante.

Por Real decreto de 29 de Julio de 1869 se declararon nuevamente exentas del impuesto las sucesiones directas, y también las aportaciones de edificios y artefactos que se verificaran para la constitución de Sociedades de crédito, así como las adjudicaciones de aquellos bienes á los mismos socios que los aportaron, en el caso de disolución. En esa misma disposición y armonizando la legislación fiscal

con los principios del derecho común, se estableció que las adquisiciones por título hereditario se entendieran realizadas de derecho el día mismo en que se abriera la sucesión por fallecimiento del causante; se ampliaron los plazos de presentación de documentos y se dictaron reglas en cuanto al tiempo y modo de exigir el impuesto, cuando sobre la validez y eficacia de los actos sujetos al mismo se promoviera litigio.

Así continuaron las cosas, hasta que la ley de Presupuestos de 26 de Diciembre de 1872 vino á modificar de una manera esencial las bases del impuesto, cambiando su denominación por la de *impuesto sobre derechos reales y transmisión de bienes*. Conforme á la base primera contribuían: 1.º Las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y las de derechos reales sobre los mismos. 2.º La constitución, reconocimiento, modificación ó extinción de derechos reales afectos á los bienes inmuebles. 3.º Las transmisiones de dominio de bienes muebles que se verifiquen por causa de muerte. Y 4.º Las de igual naturaleza que se efectúen por consecuencia de actos judiciales ó administrativos, ó en virtud de contratos, no hipotecarios, otorgados ante escribano.

Por consecuencia del mayor desarrollo que el impuesto adquiriría con arreglo á lo prevenido en dicha base, se declararon sujetos al mismo: la constitución y extinción de la hipoteca y otros derechos reales, como el de uso y habitación y las servidumbres de naturaleza real, si bien con la importante diferencia de que mientras los últimos habían de satisfacer el tres por ciento, equiparándolos á los inmuebles, la hipoteca devengaría sólo el uno por ciento; la transmisión de bienes y derechos de todas clases que se aportaran á toda clase de sociedades, excepto la conyugal, y las adjudicaciones que de todo ó parte del haber social se hicieran á los socios al disolverse aquéllas: los arrendamientos de bienes inmuebles por seis ó más años,

los en que se anticiparan tres anualidades y cualesquiera otros que por voluntad de las partes hubieran de inscribirse en el Registro de la propiedad; la constitución, modificación y extinción de pensiones; las transmisiones por contrato de bienes muebles, semovientes, efectos públicos ó comerciales y los préstamos sobre bienes inmuebles, que hasta entonces habían figurado en las tarifas de la contribucion industrial.

Estableciéronse reglas para determinar el valor de los derechos y servidumbres reales, asignando á los primeros el veinticinco por ciento del valor de los bienes sobre que se constituían, y el cinco por ciento á las segundas. Modificáronse las escalas de tributación para las herencias y legados, volviendo á sujetar al impuesto con el uno por ciento las sucesiones entre ascendientes y descendientes, y señalando el diez por ciento para las herencias y legados en favor del alma del testador. Declaróse la exención en favor de las hipotecas constituídas para garantizar la administración y recaudación de los fondos y valores de la Hacienda pública, y de la extinción de aquel derecho por refundirse la propiedad del inmueble gravado en el acreedor hipotecario; de las permutas de fincas rústicas cuya cabida no excediera de tres hectáreas; de la extinción legal de las servidumbres personales y reales y del arrendamiento; de los actos y contratos otorgados en favor del Estado, de los establecimientos de beneficencia sostenidos con fondos de aquél, y de los de instrucción pública en todas sus clases y grados; de las primeras enajenaciones y sucesiones directas de las colonias agrícolas y poblaciones rurales; de las adquisiciones directas del Estado de los bienes enajenados en virtud de las leyes desamortizadoras, y las redenciones de censos y cargas eclesiásticas; de la transmisión de edificios construídos en la zona de ensanche y, por último, se confirmaron también las concedidas por las leyes de 3 de Junio de 1855 y

3 de Agosto de 1866 en favor de los ferrocarriles y canales de riego.

Se redujo á una mitad la cuantía de las multas en que incurrian los interesados morosos en la presentación de documentos; se declaró el derecho de la Administración á obligar por medio de apremio á presentar dichos documentos ó declaraciones de valores, cuando hubiere terminado el plazo legal para verificarlo, así como también el de comprobar por medio de tasación pericial la exactitud de los valores declarados por los contribuyentes, y por último, se prohibió hacer alteraciones en los amillaramientos de la riqueza inmueble sin que se justificara el pago del impuesto.

Por lo expuesto se infiere que la reforma introducida por la ley de 26 de Diciembre de 1872 es la más trascendental que ha sufrido el impuesto en el presente siglo, y así no es de extrañar que, no obstante el inmoderado afán de innovaciones y reformas en el orden administrativo económico que caracteriza la época presente, aquélla haya subsistido con muy ligeras modificaciones. Bien es verdad que, si las bases de la indicada ley significaron un importante progreso y perfeccionamiento en la legislación del impuesto, no contribuyeron menos á completar aquel resultado las notables disposiciones del reglamento de 14 de Enero de 1873, en el cual, metódicamente y con una previsión y acierto de que hasta entonces no existía ejemplo, se dictaron reglas para la comprobación de valores, determinación de la base liquidable y práctica de la liquidación del impuesto, sin olvidar lo concerniente á la organización del personal administrativo y reglas de procedimiento, así como otras previsoras disposiciones encaminadas á impedir la ocultación de los actos sujetos al impuesto.

El paso por el ministerio de Hacienda del eminente hombre público D. Juan Francisco Camacho, á quien su

vastísimo y completo plan financiero, hábilmente desarrollado en considerable número de proyectos de ley y otras disposiciones de menor interés, confirmó justamente el título de ilustre hacendista que ya tenía conquistado, no podía ser estéril para el impuesto de derechos reales, y merced á las acertadas disposiciones contenidas en la ley de 31 de Diciembre de 1881 y reglamento de la misma fecha, dictado para la ejecución de aquéllas, el impuesto ha alcanzado una cifra de rendimientos para el Tesoro nunca conocida, ó sea cerca de treinta y cinco millones de pesetas.

Por dicha ley se sujetaron todos los actos exentos, según la legislación anterior, al pago de un insignificante impuesto de diez céntimos por ciento, no reconociendo más exención que la de los actos verificados en favor del Estado; se simplificó la escala de tipos correspondientes á las adquisiciones por causa de muerte, señalando una sola para herencias y legados, en la cual la gradación era mayor, puesto que comprendía hasta los colaterales en décimo grado; se redujo á nueve por ciento el tipo de imposición correspondiente á los extraños y parientes de grado más distante del décimo; se elevó al doce por ciento el de las herencias y legados en favor del alma, y se sometieron á tributación de cincuenta y diez céntimos por ciento respectivamente las acciones y obligaciones de toda clase de Sociedades, Bancos y Compañías.

En tal estado han continuado las cosas hasta la publicación de la ley de bases de 30 de Junio último y la de 25 de Septiembre siguiente, dictada por el Poder ejecutivo para cumplimiento de aquéllas, de cuyo examen nos ocuparemos en el capítulo siguiente.

Antes, y como dato curioso que revela el crecimiento del impuesto en la segunda mitad del presente siglo, del cual puede deducirse el mayor desarrollo de que es susceptible, si se atiende con más cuidado á su administra-

ción por los medios que más adelante indicaremos, insertamos la nota de los rendimientos obtenidos desde el año 1850, tomados del importante trabajo *Estadística de los presupuestos*, publicado por la Intervención general de la administración del Estado.

PRESUPUESTOS	LIQUIDADADO	RECAUDADO
	<i>Pesetas. Cént.</i>	<i>Pesetas. Cént.</i>
1850.....	4.280.227,54	4.274.406,43
1851.....	4.889.844,95	4.889.070,75
1852.....	4.933.021,32	4.933.021,32
1853.....	5.007.284,97	5.007.204,97
1854.....	5.145.402,70	5.145.058,95
1855.....	5.811.335,03	5.811.334,27
1856.....	6.770.538,24	6.765.137,11
1857.....	7.194.017,86	7.193.038,59
1858.....	7.176.962,43	7.176.101,38
1859.....	7.692.471,19	7.687.276,32
1860.....	8.763.782,12	8.763.562,73
1861.....	8.838.549,60	8.835.326,21
1862 y 6 primeros meses de 1863.....	12.064.453,18	12.046.566,13
1863-64.....	7.138.406,04	7.138.077,49
1864-65.....	8.051.073,52	8.048.732,35
1865-66.....	8.303.062,01	8.297.697,70
1866-67.....	9.330.682,82	9.322.547,73
1867-68.....	12.454.847,92	12.435.663,78
1868-69.....	9.568.308,11	9.520.020,57
1869-70.....	10.945.925,26	10.850.058,91
1870-71.....	11.169.723,16	11.107.395,25
1871-72.....	12.353.565,23	12.279.987,81
1872-73.....	13.310.254,66	13.147.908,27
1873-74.....	15.008.651,27	14.776.741,03
1874-75.....	17.836.048,80	16.642.373,81
1875-76.....	19.953.862,10	18.899.317,34
1876-77.....	24.146.089,15	20.691.901,47
1877-78.....	21.521.276,12	21.132.758,77
1878-79.....	21.343.519,53	21.163.293,48
1879-80.....	21.981.308,18	21.757.882,62
1880-81.....	24.603.682,48	24.016.948,26
1881-82.....	13.996.134,36	13.539.045,46
	15.586.864,22	15.053.613,99
1882-83.....	27.922.963,16	27.136.217,15
1883-84.....	30.935.373,08	30.049.722,38
1884-85.....	27.340.580,30	26.448.397,99
1885-86.....	26.697.667,99	26.427.992,78
1886-87.....	31.412.688,58	30.857.817,02
1887-88.....	26.902.198,80	26.471.995,37
1888-89.....	26.524.830,29	26.003.705,59
1889-90.....	29.988.762,82	29.683.789,24
1890-91.....	34.694.889,33	33.125.936,98

VALORES obtenidos en cada una de las provincias, por el orden de mayor importancia, durante el ejercicio de 1889-90.

PROVINCIAS	CANTIDADES RECAUDADAS
	— Pesetas. Cents.
1 Madrid.....	8.220.287,65
2 Barcelona.....	3.705.983,02
3 Valencia.....	1.440.443,33
4 Sevilla.....	1.433.058,32
5 Cádiz.....	1.002.102,74
6 Córdoba.....	762.591,72
7 Alicante.....	698.010,30
8 Málaga.....	651.548,64
9 Oviedo.....	618.692,06
10 Badajoz.....	615.134,13
11 Tarragona.....	601.933,50
12 Gerona.....	597.824,21
13 Baleares.....	585.578,57
14 Murcia.....	579.270,20
15 Jaén.....	575.921,40
16 Granada.....	561.951,84
17 Zaragoza.....	487.168,77
18 Santander.....	416.841,94
19 Toledo.....	409.868,31
20 Valladolid.....	389.108,28
21 Coruña.....	370.272,05
22 Ciudad Real.....	348.065,70
23 Castellón.....	346.164,46
24 Salamanca.....	317.572,04
25 Cáceres.....	308.003,08
26 Almería.....	294.785,08
27 Lérida.....	278.803,84
28 Canarias.....	241.983,20
29 Huelva.....	231.015,67
30 Burgos.....	216.118,37
31 Albacete.....	207.348,44
32 Pontevedra.....	191.295,38
33 Logroño.....	185.559,90
34 Palencia.....	179.339,45
35 Avila.....	175.436 "
36 Zamora.....	172.968,85
37 Lugo.....	168.268,03

PROVINCIAS		CANTIDADES RECAUDADAS
		<i>Pescetas. Céntis.</i>
38	Huesca.....	165.643,07
39	Teruel.....	150 701,05
40	Guadalajara.....	148.681,75
41	León.....	144.136,18
42	Segovia.....	134.085,24
43	Orense.....	109.992,24
44	Cuenca.....	94.546,86
45	Vizcaya.....	63.498,72
46	Soria.....	39.506,19
47	Guipúzcoa.....	37.601,36
48	Alava.....	9.078,11

II

JUICIO SOBRE EL IMPUESTO Y LAS DISPOSICIONES POR QUE SE RIGE

Como todo impuesto que grava el capital, es decir, el precio ó valor de las cosas, y no el producto, renta ó utilidad que de las mismas se obtiene, está proscrito por la ciencia y es rechazado por la opinión pública, con tanto más motivo cuanto que, verificándose su exacción en el momento en que tiene lugar la transmisión de la propiedad, constituye una enorme traba puesta á las transacciones, y por tanto á la circulación de la riqueza, viniendo á aumentar la ya pesada carga de los múltiples tributos que más ó menos directamente afectan á la propiedad inmueble. Si el impuesto, en su doble aspecto de relación *económica* y *jurídica* entre el Estado y sus administrados, se determina por la necesidad de atender á los gastos que el cumplimiento de los fines de aquél exige, limitada de una parte por lo que en sí tengan de precisos y necesarios, y de otra por la riqueza ó haber del contribuyente y provecho que éste obtiene del servicio que el Estado le presta, hay que convenir que, en el impuesto de derechos reales, tal como hoy existe entre nosotros, no aparecen perfectamente armonizadas aquellas condiciones, pues resulta desproporcionado y excesivo, siendo además, entre los impuestos indirectos, aquel en que se hace menos ostensible el fenómeno de la difusión ó repercusión.

Si se trata de examinar cuál sea la razón ó fundamento de este impuesto, fácilmente se comprende que no es otra que la necesidad de cubrir la enorme cifra de los presupuestos de gastos sin recargar las ya harto elevadas tasas de los demás impuestos; pero sin que se descubra en él ninguno de los caracteres necesarios para considerarlo como remuneración del servicio que el Estado presta al contribuyente. Leroy-Beaulieu (1), ocupándose de este impuesto y del de timbre, sostiene que en principio, y si el gravamen que por tales conceptos se exige fuera moderado, reconocería una causa ó motivo justificado, cual es la garantía que el Estado presta á las transacciones, dando autenticidad á los documentos en que se hacen constar, garantizando el derecho de propiedad con la inscripción del mismo en los registros, y asegurando el respeto á ese mismo derecho con los fallos de los Tribunales de justicia; pero tal opinión, que no deja de ser fundada si se atiende al modo de ser del impuesto *d'enregistrement*, que se exige y percibe en el momento en que se verifica la inscripción de las traslaciones de dominio ú otros actos en el Registro de la propiedad, no es igualmente aplicable á España, donde el pago del impuesto *de derechos reales* es completamente independiente de la inscripción, siquiera ésta y la liquidación de aquél estén encomendadas á un mismo funcionario público. ¿Cuál es, por ejemplo, el servicio que el Estado presta mediante el pago del impuesto de derechos reales al que lo satisface en concepto de prestatario? Absolutamente ninguno, pues ni el acto es inscribible en el Registro de la propiedad, ni la mayor solemnidad ó autenticidad del documento depende del pago de aquel impuesto, sino del de timbre, que es en el que verdaderamente se manifiesta el carácter de remuneración del servicio prestado; no sólo porque

(1) *Traité de la science des finances.*

el signó mediante el cual se satisface da mayor fe á las estipulaciones, impidiendo en muchos casos la simulación de contratos, sino porque sabido es que uno de los conceptos, acaso el más importante por que aquél se exige, es el de subvenir á los gastos que ocasiona la administración de justicia.

Cierto que desde el momento en que por la legislación del impuesto se establece que no serán admitidos en los Tribunales ni oficinas, los documentos en que no conste haberse verificado el pago de aquél, parece que el cumplimiento de este requisito asegura en cierto modo los derechos de las partes contratantes; pero si bien se examina, se observará que ese recurso indirecto, por el cual el Estado procura hacer efectivo el cobro, y que nosotros no vacilaremos en calificar de injusto, no entraña una mayor garantía para los derechos del contribuyente ni una mayor protección dispensada á aquéllos por el Estado. Análoga disposición existe respecto á la contribución industrial, puesto que se prohíbe la admisión de toda demanda ó reclamación en juicio sin que se acredite tener satisfecha la que corresponda á la industria que el demandante ejerce, y no por esto se le ocurrirá á nadie sostener que el pago de aquella contribución dé mayor eficacia ni solemnidad á los contratos ó transacciones, cuyo cumplimiento se propone hacer efectivo en juicio el industrial.

Ahora bien, si se atiende á que los recursos todos con que el Estado cuenta se destinan á satisfacer los fines de aquél, de donde resulta la prestación de múltiples servicios que el organismo social está llamado á realizar en pro del interés general y público, en este concepto no puede negarse que, tanto el impuesto de derechos reales, como todos los demás recursos que figuran en el presupuesto de ingresos, participan en cierto modo del carácter de remuneración debida á la protección, seguridad y servicios dispensados por el Estado á las personas y á los intereses

públicos morales y materiales. Como este impuesto, por la multiplicidad de actos á que afecta y por las especiales circunstancias en que se recauda, permite obtener con facilidad pingües rendimientos, de ahí el que haya sido aceptado por casi todos los países y constituya uno de los más importantes y saneados recursos del Tesoro, hasta el extremo de que en algunas naciones, como Francia, él sólo representa la cuarta parte próximamente del presupuesto total de ingresos. Es indudable que si, prescindiendo de teorías, cuya aplicación hay que convenir que ha producido funestas consecuencias en muchos casos, como sucedió entre nosotros con el *impuesto personal*, se atiende á razones de un orden práctico, que son las que en último término imperan en materia de impuestos, existen varias, muy atendibles por cierto, que recomiendan el de *transmisión de bienes y derechos reales*. Su sencilla y poco costosa administración, la facilidad con que se percibe, que hace innecesarios procedimientos inquisitoriales de investigación que son causa de odiosidad, como sucede con los impuestos de consumos, timbre y aun la contribución industrial, y la circunstancia importantísima de que sus rendimientos están en relación directa del mayor desarrollo y desenvolvimiento de las transacciones y de la riqueza pública, son poderosas razones que le hacen preferible á otros impuestos, con la particularidad de que hasta esas calamidades que por desgracia afligen á los pueblos y que tan funesta influencia ejercen en la recaudación de la generalidad de los impuestos, como son la falta de cosechas, la miseria y las epidemias, no se dejan sentir del mismo modo ni causan idénticos efectos en el de derechos reales, porque si bien disminuyen en algunos conceptos la contratación, la aumentan en otros, como son el préstamo y la hipoteca, y muy especialmente las sucesiones hereditarias.

El impuesto de derechos reales y el de timbre, si se

atiende á la materia imponible, ofrecen grandes analogías y caracteres comunes, pues uno y otro gravan actos de la vida civil, como son la contratación y las sucesiones, y actos judiciales, como las adjudicaciones en pago, embargos y anotaciones, por cuya razón en algunos países aparecen reunidos, constituyendo un solo impuesto que se percibe por medio del timbre. Sin embargo, son de tan distinta naturaleza, ya por razón de la causa que motiva su exacción, como por la forma y circunstancias de ésta, que no es posible confundirlos, pues mientras para exigir el primero basta la existencia del acto, siquiera éste no se haya exteriorizado, digámoslo así, en la forma indispensable para producir sus más esenciales efectos en el orden jurídico, el de timbre requiere la manifestación del acto realizado por medio más ó menos solemne, cual es la existencia de un documento público ó privado. Así, por ejemplo, en las transmisiones por causa de muerte, para que se exija el impuesto de derechos reales, es suficiente el hecho de la defunción, que por sí sólo produce la subrogación de derechos entre el causante y su heredero, en tanto que para que haya lugar á devengar el impuesto de timbre es indispensable que las consecuencias de aquel hecho se manifiesten en el inventario, partición ó adjudicación de los bienes hereditarios. Un muy querido amigo y compañero nuestro, D. Eleuterio Delgado, que por su claro talento y vasta ilustración demostrados en interesantes obras y multitud de trabajos, con los cuales se ha conquistado justa y merecidamente uno de los primeros lugares entre los más distinguidos publicistas dedicados á los estudios económico-administrativos, examinando cual sea la materia sobre que recae el impuesto de timbre, para demostrar que ésta y el de derechos reales no tienen la misma base, dice:

“Pero la verdad es que aun cuando en los resultados por la organización de ambos acontece algo semejante á

"esa dualidad, es, sin embargo, lo cierto que no recaen uno
 "y otro sobre la misma materia. Estudiando la ley (la del
 "timbre) en su conjunto, puede perfectamente afirmarse
 "que aunque el *acto*, en cuanto representa ó no cantidad,
 "y el *valor* de la obligación ó de la propiedad sirven para
 "*determinar la clase del timbre* que debe emplearse en
 "los documentos, esto es, el tipo de imposición, no es el
 "acto, no es el contrato la materia sobre que el timbre re-
 "cae. De otra manera, la obligación nacería desde el ins-
 "tante en que se realizase el acto ó existiese el contrato;
 "desde entonces se debería el impuesto y podría exigirse
 "aunque no se otorgase *documento* alguno, lo que sería
 "contrario á la misma forma de recaudarse el impuesto.
 "Á él vienen, pues, sujetos no los actos, no los contratos,
 "sino los *documentos* en que se expresan, que son la ver-
 "dadera materia imponible."

Otras diferencias no menos importantes existen entre ambos impuestos. El de derechos reales es por regla general proporcionado á la importancia ó cuantía del acto ó contrato, mientras que el de timbre es proporcional en unos casos y fijo en otros. El primero hace indispensable para su exacción la intervención de los agentes fiscales, en tanto que el segundo se satisface mediante el uso que los particulares hacen del papel ó sello destinado al efecto, sin que requiera la intervención ó fiscalización del funcionario público. Por último, el impuesto sobre la transmisión de la propiedad es más antiguo, pues como dejamos dicho en otro lugar, era conocido ya en tiempo de los romanos, mientras que el de timbre no existió entre nosotros hasta muy entrado el siglo XVII.

De lo expuesto se infiere que, no porque el impuesto de derechos reales haya adquirido carta de naturaleza en casi todos los países civilizados y tenga en su abono la sanción que le da su remoto origen, deja de ser uno de los más onerosos y acaso el que menos se acomoda á los

principios científicos, pues merma de un modo considerable la fortuna del contribuyente y le retrae en no pocos casos de la contratación, factor importantísimo para el fomento de la riqueza nacional, siendo en muchas ocasiones causa de litigios en los cuales resulta favorecido el que contratando de mala fe, y bajo el halagüeño pretexto de evitar el pago de aquel tributo, busca en el contrato privado el medio de defraudar al que con él contrata.

Expuestas estas consideraciones de carácter general, parece lógico que dediquemos algunas líneas á examinar las disposiciones por que actualmente se rige el impuesto, pues sabido es cuánto influyen en el arraigo ó descrédito de todo tributo la forma en que esté organizado y el mayor ó menor acierto, tanto en las bases de imposición como en los medios de hacerlo efectivo.

Si, como su denominación indica, el impuesto sobre transmisión de bienes y derechos reales debiera gravar tan sólo las adquisiciones de bienes muebles é inmuebles, y las de derechos reales constituídos sobre estos últimos, hay que reconocer que con la amplitud que á sus bases se ha dado en los últimos tiempos, y muy especialmente por las leyes de 30 de Junio y 25 de Septiembre últimos, aquella denominación resulta impropia, pues no comprende la diversidad de actos sujetos al mismo. En los contratos de préstamos, arrendamiento y ejecución de obras, y en las anotaciones de secuestro y prohibición de enajenar, ni existe transmisión de bienes propiamente dicha, ni constitución ó modificación de derecho real, y esto no obstante, son actos sujetos al impuesto, como lo es también, sin que podamos explicarnos la razón de analogía, la mera incorporación de un documento privado á un registro público, sea cual fuere la naturaleza del acto á que el documento se refiera. Y es que cuando en las reformas tributarias impera sólo el propósito de obtener á todo trance mayores rendimientos, prescindiendo de los principios científicos

cos á que debe subordinarse toda imposición si ha de ser justa y equitativa, los impuestos se desnaturalizan por completo y échase de menos la razón de ser y fundamento de los mismos. Dada la actual organización del impuesto de derechos reales ó transmisión de bienes, resultaría más propio llamarlo *impuesto sobre las sucesiones y contratos*, ó fijándose en el acto de la inscripción, no ya en el Registro de la propiedad, sino en el especial de documentos que lleva el liquidador y del cual reciben aquéllos mayor autenticidad, denominarle *impuesto de registro*, que es como se le conoce en Francia.

Si las crecientes necesidades del Estado no permiten, como es justo y conveniente, reducir el tipo á que están sujetos los contratos, ha debido al menos no hacerse reducción en ciertos actos, como las herencias en favor del alma, en las cuales resulta menos sensible el tributo que en aquéllos, y desde luego no ampliarlo á actos de la vida judicial, como las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar, con lo cual se aumentan los ya excesivos gastos que todo litigio ocasiona. Si al sujetar á pago las anotaciones de embargo se ha tenido en cuenta que mediante aquéllas obtiene el acreedor cierta garantía que á modo de derecho real le asegura el cumplimiento de la obligación, no ha debido darse al olvido que en muchísimos casos resulta aquélla completamente ilusoria por la prioridad de otros embargos sobre los mismos bienes, y además, que si el contrato que motiva los autos judiciales en que se ordena la anotación ha satisfecho ya el impuesto, como acontecerá en la inmensa mayoría de los casos, el mismo acto contribuirá dos veces, sin razón alguna que justifique esa dualidad en la tributación.

Entre los actos sujetos por primera vez al impuesto con arreglo á la ley de bases de 30 de Junio último, merecen especial mención las transmisiones de efectos públicos, valores comerciales é industriales y mercaderías, no porque,

dado el carácter de dichos bienes, dejen de tener aquéllas lugar adecuado en la primera de dichas bases, que á los bienes muebles se refiere, sino porque la índole especial de algunos de ellos y los caracteres particularísimos de las operaciones de que son objeto, exigen que su contratación no tropiece con trabas y dificultades que repercuten en daño del crédito público. No hemos de ser nosotros, ciertamente, los que levantemos bandera en pro de exenciones que, al ser contrarias al precepto constitucional de que todos deben contribuir en proporción de sus haberes, constituyen una desigualdad irritante y un odioso privilegio á favor de la cuantiosa suma de capitales que representan los efectos públicos y los valores industriales y mercantiles; pero por lo mismo que nuestra actitud no puede infundir sospechas, puesto que con calor hemos defendido el impuesto sobre la renta, mucho antes de que tal opinión se abriera camino y ganara terreno entre los hombres de gobierno, es mayor nuestra libertad de acción para combatir todo impuesto sobre el capital que consideramos injusto, inconveniente y ocasionado á conflictos de que tenemos reciente ejemplo.

No ha muchos años, el 12 de Marzo de 1887, el Ministro de Hacienda D. Joaquín López Puigcerver, á cuya inteligente iniciativa se deben importantísimas reformas en la administración pública, sometía á la deliberación de las Cortes el proyecto de ley definitiva del timbre, trabajo el más acabado y completo de los que hasta el día se han hecho acerca de aquel impuesto, y que de antemano contaba con la sanción de las colectividades á quienes de un modo más directo afectaba, por cuanto habíanse tenido en cuenta sus observaciones é informes; y sin embargo, aquel proyecto no llegó á discutirse, por la sola razón de que en el mismo se establecía un impuesto del uno por ciento sobre la renta de los efectos públicos y obligaciones de Sociedades mercantiles é industriales, que fué objeto de ruda opo-

sición. ¿Se explica, acaso, satisfactoriamente que los que entonces combatieron aquel moderadísimo tributo que de consuno reclamaban la justicia y la equidad, sean los que ahora impongan, no sólo aquel aunque en distinta forma, cual es el impuesto de uno por ciento sobre los pagos, sino otro mucho más oneroso sobre el capital?

Porque obsérvese bien que, dada la vertiginosa rapidez con que se suceden las operaciones bursátiles, la excesiva movilidad de los capitales, hasta el punto de que unos mismos títulos ó efectos son objeto de diversos contratos en un solo día, ese gravamen, al parecer insignificante, de uno por mil puede asegurarse que representa en el transcurso de un mes el uno ó el dos por ciento del capital. Esto sin contar con que por la índole misma de aquellas operaciones y la natural reserva con que en la mayor parte de los casos se realizan, los actos de liquidación y pago del impuesto, por muy rápidamente que se ejecuten, han de ser una rémora para la contratación que los contribuyentes procurarán evitar, contratando privadamente y sin intervención de agentes. Tan inconveniente como poco meditada reforma ha corrido la suerte que era de esperar, dada la actitud hostil con que fué recibida por los centros de contratación, pues con menoscabo del respeto que se debe á toda disposición emanada del poder legislativo, el artículo transitorio de la ley de 25 de Septiembre último ha dejado en suspenso indefinidamente la exacción del impuesto sobre la transmisión de efectos públicos, alegando como fundamento para adoptar tan grave determinación, la necesidad de oír previamente á la Diputación provincial de Vizcaya, á fin de que todos los centros de contratación de dichos valores resulten sometidos á las mismas condiciones de equitativa legalidad. Como sería inferir un agravio á los legisladores el suponer que ignoraban que las Provincias Vascongadas no están sometidas al régimen tributario de las demás, ó que habían dado al olvido de-

talle tan esencial, parece más verosímil que se ha reconocido el funesto error cometido, y en su consecuencia, que la suspensión ó aplazamiento tiene todos los visos de una derogación implícita.

El préstamo con garantía de dichos efectos y valores comerciales, es otro de los actos sometidos de nuevo al impuesto ciertamente con algún rigor, ó si se quiere más desproporcionadamente con relación á otros actos. Como el préstamo no produce en rigor una transmisión de bienes, ó al menos con carácter definitivo, pues el prestatario queda obligado á devolver en corto plazo la cantidad recibida, de aquí el que aquel contrato estuviera gravado por la legislación anterior con un tipo diez veces menor que el de adquisición de bienes muebles. Pues bien, al someter hoy á tributación los préstamos con garantía de efectos públicos y valores comerciales, se les grava con un tipo exactamente igual al de la transmisión de los mismos efectos, de donde resulta la falta de proporcionalidad á que nos referimos, pues sobre ser actos de naturaleza muy distinta, no puede ni remotamente suponerse que la compra de aquellos valores reporta la misma utilidad que el préstamo con garantía de los mismos.

Respecto á las pensiones de Montepíos de notarios, jubilaciones y orfandades que los Bancos y Sociedades otorguen á sus empleados, actos por primera vez sujetos al impuesto, parécenos que, dado el carácter alimenticio y de remuneración de servicios personales que en rigor tienen, no debían haberse sometido al pago, y además, que, habiendo de ser ilusorios ó muy mezquinos los rendimientos que por tal concepto se obtengan, pues en su casi totalidad no exceden de 1.500 pesetas las pensiones de dicha clase, no valía la pena de ocuparse de ellas.

No se nos alcanza la razón de la exención concedida á las informaciones posesorias, relativas á las adquisiciones de todas clases anteriores á la ley Hipotecaria, pues si

por virtud de lo que dispone el artículo 1.º de los adicionales á la ley de 25 de Septiembre último, los actos y contratos anteriores á 1.º de Octubre, pasado el plazo de seis meses que dicha disposición señala, han de liquidarse con arreglo á la tarifa vigente, aun cuando estuvieran exentos en la fecha de su celebración ú otorgamiento, es á todas luces injusto que al que oportunamente se proveyó del título justificativo del dominio, siquiera haya sido moroso en el pago del impuesto, se le haga de peor condición que al que por incuria, ó con el propósito de sustraerse al pago, no cumplió con las solemnidades que en materia de contratación exige el derecho común, y se procura ahora el título supletorio que para inscribir le es necesario. Si, como parece, se ha tratado de facilitar la inscripción, téngase en cuenta que idéntico medio, consignado mucho antes en la ley Hipotecaria, no ha dado grandes resultados, y sólo ha servido para burlar el impuesto alegando títulos y fechas de adquisición no siempre exactos, cosa por desgracia harto fácil entre nosotros y cuya prueba en contrario es difícil, si no imposible.

Por último, la imprevisión y ligereza con que se ha llevado á cabo la reforma se revela con sólo fijar la atención en que á varios actos sujetos por primera vez al impuesto no se les ha señalaco tipo de tributación en la ley de bases de 30 de Junio, como sucede con las pensiones de Montepíos, y además por el contraste que resulta de la muy diversa imposición con que aparecen gravados actos perfectamente idénticos y de iguales efectos en el orden jurídico, sin más que por la distinta clase de documentos en que se hacen constar. Así, por ejemplo, la transmisión por contrato de géneros de comercio ó mercaderías, consignada en escritura pública, satisfará el dos por ciento, y esa misma transmisión verificada por medio de póliza autorizada por corredor de comercio, que ejerce funciones notariales y cuya intervención da al documento la misma efi-

cacia, carácter y efectos que cualquiera escritura pública, devengará tan sólo diez céntimos por ciento, es decir, la vigésima parte.

Como los defectos y contradicciones apuntadas exigen una reforma que no se hará esperar, indicaremos en el capítulo siguiente algunas de las que, á nuestro juicio, pudieran introducirse en común provecho del Estado y del contribuyente.

III

REFORMAS CONVENIENTES EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO

Dada la importancia de la tasa ó elevación de los tipos, que, á nuestro juicio, tanto en este como en otros impuestos ha llegado al límite de lo imposible en el orden científico, nada más natural y lógico que aspirar, en primer término, á la reducción de aquéllos, muy especialmente los que afectan á los contratos en general, cuyo gravamen no debería exceder, en ningún caso, del dos por ciento. El derecho de cincuenta céntimos por ciento que satisfacen los capitales que se aportan á la constitución de toda clase de sociedades, así como los que se adjudiquen á los socios en el acto de disolverse, nos parece excesivo y constituye, seguramente, un obstáculo invencible que se opone á todo espíritu de empresa. En nuestro país, donde por desgracia faltan grandes iniciativas y el capitalista es tímido y asustadizo, hasta tal punto que la realización de las más importantes mejoras y obras públicas debe casi exclusivamente á la concurrencia de capitales extranjeros, es más necesario que en otro alguno disminuir las trabas que se oponen á la asociación del capital. El impuesto de timbre, que afecta no sólo á la escritura social, sino á la emisión de acciones y obligaciones; el de derechos reales, la contribución industrial del diez por ciento sobre las utilidades y los gastos de otorgamiento

de escritura, inscripción en el Registro mercantil y otros muchos que indispensablemente requiere la constitución de toda sociedad, y que representan en el primer año una pérdida ó minoración del capital de cerca del cinco por ciento, hacen de todo punto imposible la concurrencia de capitales, elemento importantísimo para el desenvolvimiento del crédito y el fomento de la industria y del comercio.

No faltará seguramente quien crea que nuestra aspiración es irrealizable, como incompatible con la imperiosa necesidad de no dejar indotado el presupuesto de gastos; pero nosotros, que figuramos en el menor número de los que creen que no es por el camino de las economías como mejor y más pronto se obtiene la extinción del déficit que nos abruma, sino que el verdadero remedio para aquel mal consiste en vigorizar los ingresos, aumentando, si es preciso, aquellos gastos verdaderamente reproductivos, claro es que al indicar aquellas reducciones no es sin haber pensado antes en procurar la necesaria compensación en los mayores productos que habrían de obtenerse sometiendo á tributación, con un insignificante gravamen, actos no sujetos hoy al mismo y elevando, aunque moderadamente, el que hoy satisfacen otros que en razón á la utilidad que reportan para el adquirente pueden soportar el aumento sin gran detrimento de los intereses de aquél. En tal concepto podría exigírsele el impuesto de diez céntimos por ciento á todos los contratos de arrendamiento, ya se otorguen en escritura pública ó por documento privado, sobre la base de una anualidad, exceptuando los de fincas urbanas en que la renta anual no exceda de 125 pesetas en los pueblos y 250 en las capitales de provincia, con el fin de que no afecte á las clases pobres; no sería violento imponer también el mismo gravamen á los préstamos por pagaré ú otra clase de documento privado, contribuyendo de este modo á procurar mayor autenticidad en los con-

tratos de dicha clase y á evitar simulaciones frecuentes que se realizan en fraude de acreedores legítimos; podría elevarse al diez por ciento el tipo en las sucesiones hereditarias que se verifican entre colaterales de grados más distantes del sexto y extraños, pues si los términos de la escala gradual no tienen en rigor otro fundamento que la mayor ó menor probabilidad y esperanza de obtener la herencia, deducidos de la mayor proximidad en el grado de parentesco, los que por su alejamiento del testador no deben esperar la herencia, parece más natural que sean los que contribuyan con mayor porción de la riqueza que tan inesperadamente adquieren, y con la misma cuota del diez por ciento deberían gravarse las herencias en favor del alma, por las razones que en el capítulo anterior dejamos indicadas.

Por último, en las informaciones posesorias sin excepción alguna, el tipo de tributación debería elevarse al cuatro por ciento, porque si se tiene en cuenta que, en la generalidad de los casos, los que acuden á aquel procedimiento supletorio para proveerse de título inscribible, no es por que carecieran de elementos para obtener en tiempo oportuno el indispensable para justificar el dominio que por legítimo título adquirieren, sino por negligencia, y más frecuentemente aún por sustraerse deliberadamente al impuesto de timbre y derechos reales, no es justo que se les haga de mejor condición que á los que oportunamente formalizan los documentos y los presentan para la liquidación del impuesto.

Si con las reformas indicadas se obtendría indudablemente elevar los rendimientos del impuesto, mayores resultados podrían conseguirse dando al personal encargado de la gestión de aquél una organización que haga posible la investigación eficaz y constante de las actas que se sustraen al pago. Sin que podamos explicarnos la razón, es lo cierto que, no obstante la diversa organización

dada á la inspección de Hacienda, jamás se ha logrado que los inspectores, tan solícitos siempre en perseguir las defraudaciones del impuesto de timbre y de la contribución industrial, hayan fijado su atención en las que se cometen en el impuesto de derechos reales, no obstante ofrecer estas más ancho campo á la investigación, ser más fácil su descubrimiento y prometer más pingües resultados para el Tesoro. Notoria es la ocultación que existe en lo que á las sucesiones hereditarias se refiere, principalmente en los distritos rurales, donde no se otorgan apenas escrituras de partición de herencia, y sin embargo, podemos asegurar que no se instruyen al año seis expedientes de investigación. Por otra parte, los registradores de la propiedad encargados de la liquidación en los partidos, dedican como es natural preferente atención á los asuntos propios del registro, y los Abogados del Estado, solicitados por las múltiples y complejas funciones que sucesivamente se les han encomendado, y careciendo del personal auxiliar necesario para las operaciones mecánicas que la recaudación del impuesto exige, sólo con esfuerzo heroico pueden dar cima al considerable trabajo que representa el examen de documentos, liquidación del impuesto y contabilidad general del mismo. En la mayor parte de las provincias un solo funcionario, sin más auxilio que el de un escribiente, que no suele ser de los más aptos, tiene á su cargo la representación y defensa del Estado ante los Tribunales ordinarios y los contencioso-administrativos; la consulta ó asesoramiento en los asuntos en vía gubernativa más difíciles y de mayor interés; la asistencia á las Juntas administrativas de consumos, contrabando y defraudación, y la liquidación del impuesto de derechos reales del partido de la capital, con más la revisión de las liquidaciones de toda la provincia y la administración general del impuesto, y en tales condiciones es absolutamente imposible que pueda atender ni poco ni mucho á la investigación.

Escatimar gastos verdaderamente reproductivos, hasta el punto de pretender que, como ahora ocurre, la administración del impuesto de derechos reales resulte de balde, no es administrar bien, ni siquiera medianamente. Compárense los gastos de administración de las demás contribuciones, rentas é impuestos, con los que ocasiona al Estado la del impuesto de derechos reales, y se verá que ésta se tiene en el más completo abandono, pues no es lícito pedir á un funcionario mayor suma de servicios que los que humanamente y con la más decidida voluntad puede prestar.

En nuestro sentir, la gestión del impuesto debe estar exclusivamente á cargo de funcionarios especiales que puedan dedicar á ella toda su atención; por eso es de lamentar que dificultades de carácter personal, que constantemente se oponen á toda beneficiosa reforma en la provisión de los destinos públicos, impidieran la realización del proyecto del Sr. Camacho, aprobado por la ley de 31 de Diciembre de 1881, estableciendo el Cuerpo especial de Liquidadores.

Créese ese organismo compuesto de funcionarios que con el título de Letrados acrediten su aptitud por medio de oposición pública, hágase obligatoria la inscripción de documentos en el Registro de la propiedad inmediatamente de verificada la liquidación y pago del impuesto, concédase á los registradores el carácter de interventores fiscales de la liquidación, señalándoles una participación en los aumentos que por su gestión fiscalizadora se obtengan, y estamos seguros de que en breve plazo los rendimientos del impuesto se elevarán en un cincuenta por ciento.

SEGUNDA PARTE

LEY

DE BASES DE 30 DE JUNIO DE 1892 MODIFICANDO LA DE 31 DE DICIEMBRE DE 1881 SOBRE ADMINISTRACIÓN Y RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y TRASMISIÓN DE BIENES (1).

Don Alfonso XIII, por la gracia de Dios y la Constitución, Rey de España, y en su nombre y durante su menor edad la Reina Regente del Reino;

A todos los que la presente vieren y entendieren, sabed: que las Cortes han decretado y Nos sancionado lo siguiente:

Artículo único. El Gobierno procederá á reformar la ley de 31 de Diciembre de 1881 por que se rige el impuesto de derechos reales, sujetándose á las siguientes bases:

Base 1.^a

Contribuirán al impuesto sobre derechos reales y transmisión de bienes:

A. Las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y las de derechos reales sobre los mismos.

(1) Como las bases contenidas en esta ley se han reproducido en la de 25 de Septiembre último, dictada en virtud de la facultad concedida al Gobierno, á fin de no incurrir en repeticiones, remitimos á nuestros lectores á los comentarios que de la última hacemos á continuación.

B. La constitución, reconocimiento, modificación y extinción de derechos reales afectos á los bienes inmuebles.

C. Las traslaciones de dominio de bienes muebles que se verifiquen por causa de muerte.

D. Las de igual naturaleza que se efectúen por consecuencia de actos judiciales ó administrativos, ó en virtud de contrato otorgado ante notario.

E. Los contratos de transmisión de efectos públicos, valores industriales ó mercantiles y mercaderías, en que intervengan los agentes del comercio á que el Código mercantil en su art. 93 atribuye el carácter de notarios y las transmisiones de acciones ú obligaciones de minas, que tengan lugar por endoso con arreglo á los estatutos de la Sociedad emisora, aunque en dicha transmisión no intervengan los aludidos funcionarios.

F. Los préstamos personales que estén reconocidos por documento autorizado por notario ó funcionario administrativo ó judicial, y los que se realicen con garantía de efectos públicos ó de valores industriales ó comerciales, siempre que intervenga la operación agente de Bolsa ó corredor de comercio.

Las renovaciones totales ó parciales de los préstamos con garantía ó sin ella quedan exceptuadas de este impuesto cuando se efectúen dentro del plazo de un año, á contar desde la fecha del préstamo. Las renovaciones ulteriores se consideraran como nuevos préstamos.

G. Las anotaciones de embargo que no sean consecuencia de persecución de hipoteca y las de secuestro y prohibición de enajenar que se ordenen practicar en el Registro de la propiedad, á virtud de providencia judicial dictada en asuntos civiles ó en los criminales en que se proceda á instancia de parte y las fianzas judiciales y administrativas, ya sean pignoraticias ó de carácter personal, cualquiera que sea el objeto á que se refieran ó el documento en que consten.

H. Los contratos de ejecución de obras que excedan de 1.000 pesetas.

I. Las pensiones de los Montepios de notarios y las gratificaciones, pensiones, jubilaciones y orfandades que los Bancos, Sociedades y Compañías otorguen con arreglo á estatutos, reglamentos ó cajas particulares á sus empleados ó á las familias de éstos, siempre que excedan de 1.500 pesetas.

J. Todos los demás documentos privados, de cualquier clase que sean, en los cuales convenga á los interesados dar autenticidad á la fecha con respecto á terceros y á los efectos del art. 1.227 del Código civil.

Base 2.^a

No obstante lo dispuesto en la base que precede respecto á las traslaciones de dominio de derechos reales constituídos sobre bienes inmuebles, cuando el derecho real de nuda propiedad se trasmita, bien sea por testamento, bien abintestato, bien por heredamiento, no se exigirá el impuesto al adquirente aunque éste lo sea con anterioridad á la fecha de la presente ley hasta que se consoliden en él la propiedad y el usufructo.

Pero si después de adquirido y antes de consolidarse con el usufructo fuera transmitido por contrato ó acto entre vivos devengará el impuesto correspondiente según el concepto jurídico de la transmisión, sirviendo de base para liquidar el impuesto el precio convenido si se transmitiese á título oneroso, y valuándose por las tres cuartas partes del valor de los bienes si lo fuere á título lucrativo.

Los contratos á que hacen referencia los párrafos letras *E* y *F* de la misma base se gravarán con 0,10 por 100 sobre el precio de las transmisiones, y con igual tipo sobre la cuantía de los préstamos, si éstos exceden de 1.000 pesetas, liquidándose los de cantidad inferior por el 0,05 por 100.

Los pagarés, títulos y cédulas emitidos por particulares con garantía hipotecaria y que sean transmisibles por endoso ó al portador,

pagarán el 0,10 por 100 de su importe en el acto de la emisión, independientemente del devengo que corresponda por la constitución y extinción del derecho de hipoteca.

Las anotaciones judiciales, las fianzas de la misma clase y administrativas, y los contratos de ejecución de obras á que se refieren los párrafos letras *G* y *H*, pagarán el 0,10 por 100 del importe de las obligaciones que garanticen, ó en su caso, del valor de los bienes, y si aquél fuere indeterminado, satisfarán por cuota fija.

Cuando los interesados que obtuvieren el embargo, secuestro ó prohibición de enajenar gozasen de los beneficios legales de pobreza, se suspenderá la exacción del impuesto.

Los documentos á que hace referencia el párrafo letra *J* devengarán 2 pesetas si su importe no excede de 5.000 pesetas; de 5.000 á 25.000, 3 pesetas, y de 25.000 en adelante, 4 pesetas. Si el importe fuere indeterminado, devengarán 3 pesetas.

Base 3.^a

La tarifa relativa al impuesto sobre herencias y legados se modificará como consecuencia de las disposiciones del Código civil en su art. 955, y en su virtud serán considerados extraños los colaterales que no estén comprendidos dentro del sexto grado, sin que pueda exceder del 9 por 100 el tipo con que se gravan los derechos que adquieran.

El usufructo concedido por la ley al cónyuge sobreviviente pagará como los demás usufructos por la cuarta parte de los bienes que adquiera y al tipo del 1 por 100. Para las demás transmisiones *mortis-causa* entre cónyuges, continuará rigiendo el tipo del 3 por 100.

Los hijos legitimados por concesión real y los adoptivos pagarán al tipo del 2 por 100 como los descendientes naturales.

Base 4.^a

Las herencias y legados en favor del alma de terceras personas tributarán con el 8 por 100, señalándose el tipo de 1 por 100 cuando la herencia ó legado se deje en beneficio del alma del mismo que testa.

Base 5.^a

En las sustituciones fideicomisarias, si el encargado de transmitir á un tercero el todo ó parte de la herencia pudiera disfrutarla temporal ó vitaliciamente, pagará en concepto de usufructuario con arreglo al grado de parentesco que le una con el testador.

El tercero ó terceros llamados á su disfrute serán considerados como herederos sustitutos, pagando también según la relación de parentesco que tengan con la persona que les instituyó.

Base 6.^a

La constitución del arrendamiento por contrato ante notario, aun cuando no tenga el carácter de inscribible en el Registro de la propiedad, satisfará el 0,10 por 100 de la cantidad total que haya de pagarse durante todo el período por que se verifique el contrato.

Con sujeción á este mismo tipo, tributarán los subarriendos, subrogaciones, cesiones y retrocesiones de los propios arriendos, siempre que se verifiquen por escritura pública.

Cuando en los arrendamientos y demás contratos antes citados, otorgados en escritura pública, no expresen el tiempo de su duración, se liquidará el impuesto sobre la base de la renta de tres años.

Base 7.^a

Las traslaciones de bienes *muebles* de todas clases ó *semovientes*, verificadas en virtud de actos judiciales ó administrativos, ó de

contratos otorgados ante notario, satisfarán el 2 por 100 de su valor.

Base 8.^a

Entre los actos ó contratos que contribuyen con 0,10 por 100 se comprenderán las adquisiciones que realicen los establecimientos de beneficencia ó de instrucción sostenidos por fondos generales, provinciales ó municipales, y las transmisiones destinadas á la creación ó sostenimiento de instituciones de enseñanza gratuita, aunque sean de carácter privado. Los legados en metálico para construcción ó reparación de los edificios destinados á templos de la religión católica apostólica romana. Las primeras enajenaciones de fincas que se hagan por la Asociación de caridad establecida en Madrid con el título de «La Constructora Benéfica,» y la compra de terrenos que la misma haga para sus construcciones.

Base 9.^a

Las informaciones de posesión por adquisiciones de cualquier clase anteriores á la ley Hipotecaria estarán libres del impuesto, y las posteriores á dicha ley pagarán el 1 por 100 si proceden de transmisión entre ascendientes y descendientes, cónyuges ó hermanos, y el 3 por 100 en todos los demás casos.

Exceptúanse las informaciones que se incoen en el término de un año, á contar desde que empiece á regir esta ley, las cuales seguirán tributando por los tipos que señalan las disposiciones hasta ahora vigentes en cuanto puedan ser más beneficiosos para los interesados.

Base 10.

Sólo el Estado gozará de exención del impuesto por la adquisición á su favor de bienes, valores ó derechos reales, de cualquier clase que sean

Base 11.

Las prórrogas, bien sean para la presentación de documentos á la liquidación del impuesto, bien para la realización del pago, cuando su otorgamiento corresponde al Ministerio de Hacienda, llevarán aparejada la obligación de satisfacer el 6 por 100 de interés de demora durante el tiempo por el que se utilicen, cuyos intereses no podrán condonarse.

El Ministro, no obstante, podrá condonarlos en el caso en que se pruebe que la declaración de herederos está pendiente de resolución judicial.

Base 12.

Cuando la cuota é intereses no excedan de 25 pesetas, se dispondrá lo conveniente para facilitar la liquidación y el pago.

Las oficinas liquidadoras aprobarán la comprobación del valor de los inmuebles, cuando no exceda de 25.000 pesetas, y cuando además los valores que resulten de la comprobación sean menores que los declarados; ó siendo mayores, sean aceptados por el contribuyente; pero dándose cuenta en todo caso á la Delegación de Hacienda, la cual podrá, dentro del plazo de un año, reclamar del liquidador el expediente de comprobación, y hacer sobre él los reparos que sean procedentes, debiendo dictar en todo caso su resolución en el término de dos meses.

Para hacer las notificaciones y demás requerimientos que exija la gestión del impuesto, tendrán derecho los liquidadores á utilizar la cooperación de los alcaldes y agentes ejecutivos ó de los funcionarios á quienes competa instruir los expedientes de apremio por débitos de contribuciones, debiendo remitir mensualmente á estos últimos certificación de los individuos que se hallaren en descubierto, ya por el concepto de cuotas ó el de intereses y multas liquidadas,

á fin de que inmediatamente y con arreglo á las disposiciones que regulan el procedimiento por débitos á la Hacienda, se incoen las diligencias de ejecución contra los interesados. De dichas certificaciones se enviará copia para su conocimiento á la Delegación de la provincia.

Por las oficinas liquidadoras se incoarán y tramitarán en todo caso las diligencias oportunas contra cualquier persona, Sociedad ó corporación que resulte deudora á la Hacienda por falta de presentación de los documentos dentro de los plazos establecidos, utilizando al efecto los medios que se señalarán en el reglamento; pero cuidando de dar cuenta á la Delegación de Hacienda respectiva de las diligencias que incoaren, las cuales se procurará simplificar y perfeccionar en cuanto sea dable en beneficio de los intereses del Tesoro.

Base 13.

Los intereses del 6 por 100 de demora no podrán condonarse, pero sí las multas que se impongan, tanto por falta de presentación de los documentos en tiempo hábil á la liquidación del impuesto, como por falta de pago, las que no podrán exceder del 10 por 100 sobre la cuota liquidada.

Las multas se considerarán impuestas de derecho por el mero trascurso de los plazos legales, y en su virtud se liquidarán y exigirán desde luego por los liquidadores, á reserva de dar cuenta, para su aprobación, á los Delegados de Hacienda y sin perjuicio de los recursos que los interesados estimen procedentes. Á los liquidadores corresponderán en dichas multas los derechos que señalan los artículos 6.º y 11.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881.

Base 14.

Siempre que resulte una finca no amillarada ó con mayor extensión superficial de la que arroja el amillaramiento, y cuando por

efecto de la tasación pericial aparezca un aumento de valor en los bienes sujetos al impuesto de derechos reales, el liquidador expedirá á cargo de los interesados la oportuna certificación á los efectos del amillaramiento.

Base 15.

Los peritos tasadores que se nombren para el justiprecio de fincas sujetas al impuesto de derechos reales, devengarán los mismos derechos y dietas que los señalados á los tasadores de fincas sujetas á la desamortización.

En ningún caso el total de derechos y dietas podrá exceder del 20 por 100 del impuesto que por derechos reales pague la finca justipreciada.

La tasación de los bienes inmuebles y semovientes de todas clases sujetos al referido impuesto se verificará por peritos nombrados por el juez de primera instancia competente, y los derechos y dietas que devenguen tampoco podrán exceder del 20 por 100 del impuesto que les corresponda.

Base 16.

El valor de los bienes que se trasmitan por herencia se fijará para los efectos del impuesto, deduciéndose el importe de las deudas del causante, cuya certeza conste en escritura pública ó en otro documento de legitimidad indudable.

Base 17.

En todo lo que las anteriores bases no contradigan ó rectifiquen la ley de 31 de Diciembre de 1881, se respetarán sus preceptos en la reforma.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

Los actos, herencias y contratos anteriores á la publicación de esta ley que se presenten á liquidar en el plazo de seis meses, á partir de dicha fecha, se liquidarán por las tarifas vigentes en la época en que hubiese tenido lugar la trasmisión legal, sin devengar multas ni intereses de demora, aun cuando estuviesen en ellos incurso, siempre que les fuesen más favorables que los consignados en las bases que preceden, y pasado este plazo se liquidarán sin excepción, con arreglo á las presentes bases.

El Ministro de Hacienda dictará las disposiciones necesarias para la ejecución de esta ley.

Por tanto:

Mandamos á todos los Tribunales, Justicias, Jefes, Gobernadores y demás Autoridades, así civiles como militares y eclesiásticas, de cualquiera clase y dignidad, que guarden y hagan guardar, cumplir y ejecutar la presente ley en todas sus partes.

Dado en Aranjuez á treinta de Junio de mil ochocientos noventa y dos.

LEY

REFORMANDO LA DE 31 DE DICIEMBRE DE 1881 POR QUE SE RIGE EL
IMPUESTO DE DERECHOS REALES, ARREGLADA Á LOS PRECEPTOS
DE LA LEY DE BASES DE 30 DE JUNIO ÚLTIMO.

Artículo 1.º Contribuirán al impuesto sobre derechos reales y
trasmisión de bienes:

Primero. Las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y las
de derechos reales sobre los mismos.

Segundo. La constitución, reconocimiento, modificación y ex-
tinción de derechos reales afectos á los bienes inmuebles.

Tercero. Las traslaciones de dominio de bienes muebles que se
verifiquen por causa de muerte.

Cuarto. Las de igual naturaleza que se efectúen por consecuen-
cia de actos judiciales ó administrativos, ó en virtud de contrato
otorgado ante notario.

Quinto. Los contratos de trasmisión de efectos públicos, valo-
res industriales ó mercantiles y mercaderías en que intervengan los
agentes del comercio, á quienes el Código mercantil, en su art. 93,
atribuye el carácter de notarios, y las transmisiones de acciones ú
obligaciones de minas que tengan lugar por endoso, con arreglo á
los estatutos de la Sociedad emisora, aunque en dicha trasmisión
no intervengan los aludidos funcionarios.

Sexto. Los préstamos personales que estén reconocidos por do-
cumento autorizado por notario ó funcionario administrativo ó judi-
cial, y los que se realicen con garantía de efectos públicos ó de va-

lores industriales y comerciales, siempre que intervenga la operación agente de Bolsa ó corredor de comercio.

Las renovaciones totales ó parciales de los préstamos, con garantía ó sin ella, quedan exceptuadas de este impuesto cuando se efectúen dentro del plazo de un año, á contar desde la fecha del préstamo. Las renovaciones ulteriores se considerarán como nuevos préstamos.

Séptimo. Las anotaciones de embargo que no sean consecuencia de persecución de hipoteca, y las de secuestro y prohibición de enajenar que se ordenen practicar en el Registro de la propiedad, á virtud de providencia judicial dictada en asuntos civiles ó en los criminales en que se proceda á instancia de parte, y las fianzas judiciales y administrativas, ya sean pignoraticias ó de carácter personal, cualquiera que sea el objeto á que se refieran ó documento en que consten.

Octavo. Los contratos de ejecución de obras que excedan de 1.000 pesetas.

Noveno. Las pensiones de los Montepíos de notarios y las gratificaciones, pensiones, jubilaciones y orfandades que los Bancos, Sociedades y Compañías otorguen con arreglo á estatutos, reglamentos ó cajas particulares, á sus empleados ó á las familias de éstos, siempre que excedan de 1.500 pesetas.

Décimo. Todos los demás documentos privados, de cualquier clase que sean, en los cuales convenga á los interesados dar autenticidad á la fecha con respecto á terceros, y á los efectos del artículo 1.227 del Código civil.

Aunque en su parte fundamental este artículo coincide con el primero de la ley de 31 de Diciembre de 1881, puesto que establece como base cardinal, para la exacción del impuesto, la transmisión de dominio de bienes muebles é inmuebles y la de derechos reales que afecten á los últimos, así como la constitución, modificación y extinción de esos mismos derechos, resulta notablemente ampliado, según lo determinado en los

casos 5.º al 10.º, á actos que, si bien algunos de ellos podrían sin necesidad de mayor expresión considerarse comprendidos en los cuatro primeros casos, como se ha declarado antes de ahora respecto á las pensiones de Montepío, no por eso debe estimarse como redundancia, lo que, cuando menos, contribuye á dar mayor claridad al concepto, claridad tanto más indispensable cuando se trata de fijar los actos sujetos á tributación.

Declárase en el caso 5.º del artículo que venimos examinando que quedan sujetos al impuesto los contratos de transmisión de efectos públicos, valores industriales ó mercantiles y mercaderías en que intervengan los agentes del comercio, á quienes el Código mercantil, en su art. 93, atribuye el carácter de notario, y como ya al hacer la crítica de la vigente legislación del impuesto, en la primera parte de esta obra, hemos emitido nuestra opinión acerca de los inconvenientes de gravar el capital mobiliario consistente en signos de crédito, ya procedentes del Estado, ya de Bancos y Sociedades, habremos de limitarnos en este lugar á examinar á cuáles contratos se refiere, no sin advertir antes que desde el momento en que el Código concede á aquellos intermediarios el ejercicio de la fe pública, dando el carácter de documento público al en que los mismos intervienen, bien hubiera podido creerse, aunque no haya sido así, que la transmisión de aquellos bienes muebles estaba comprendida en el art. 1.º, caso 4.º, de la ley de 31 de Diciembre de 1881.

El art. 93 del Código de Comercio otorga el carácter de notarios á los agentes colegiados, y concordando dicho artículo con sus precedentes el 88, 90 y 91, entendemos que la palabra *agente* se emplea en un sentido genérico, no concretándose, por tanto, á los agentes de cambio y Bolsa, sino también á los corredores de comercio y á los corredores intérpretes de buques, ya porque todos ellos imprimen fe á los contratos en que intervienen ejerciendo funciones notariales, ya también porque el precepto que comentamos se refiere no sólo á la transmisión de efectos públicos, contrato propio del agente de Bolsa, sino á la de valores industriales y mercantiles, así como á las mercaderías, en las cuales intervienen los corredores. Como tales contratos se realizan, conforme al Código, por medio de notas ó pólizas, claro es que estos documentos son los que han de presentarse al liquidador del impuesto.

En cuanto á la transmisión de acciones ú obligaciones de minas, que al

fin y al cabo no son más que valores industriales ó mercantiles, no se nos alcanza la causa de la excepción contenida en la ley, al sujetar á tributación su endoso, aun cuando no intervenga en la operación agente mercantil, pues si, como parece, el legislador, más que á la naturaleza del acto, ha atendido á la mayor eficacia que al documento en que conste da la intervención del funcionario público, no debían estar sujetas las transmisiones por simple endoso, como no lo está la que se verifique por vendí ó contrato privado, de los demás efectos y valores industriales. Á duda se prestan las palabras de la ley... *endoso con arreglo á los estatutos de la Sociedad emisora*, pues parece deducirse de ellas que cuando en los estatutos no se consigne la facultad del accionista ú obligacionista, de transmitir su título en aquella forma, el impuesto no será exigible. Creemos, sin embargo, que como no, porque se omita en los estatutos aquella facultad, deja de producir efectos en el orden civil el endoso, pues tratándose de bienes muebles no requiere su transmisión el otorgamiento de documento público, siempre que aquél tenga lugar, la exacción del impuesto es procedente; á menos que se halle expresamente prohibida por la Sociedad emisora aquella forma de contratación, en cuyo caso el contrato sería evidentemente nulo.

Una particularidad, digna de tenerse en cuenta, ofrece este artículo, en lo que se refiere á la trasmisión de mercaderías ó efectos de comercio; y es que, cuando aquélla se verifica por medio de escritura pública, satisfará el dos por ciento con arreglo á la disposición 4.^a, mientras que cuando se consigne en documento autorizado por agente mercantil ó corredor de comercio, devengará únicamente el 0,10 por 100. Teniendo, tanto la escritura otorgada ante notario como la póliza mercantil, el carácter de documento público, puesto que el agente de comercio ejerce con arreglo al Código funciones notariales, no se nos alcanza la razón de tan considerable diferencia entre actos de igual naturaleza y que producen los mismos efectos jurídicos; pero lo cierto es que la ley la establece, acaso sin darse cuenta de ella, y que, por lo tanto, aquellos tipos han de aplicarse según los casos hasta que desaparezca legalmente tal monstruosidad.

Los préstamos otorgados ante notario, ó en documento en que intervenga funcionario judicial ó administrativo, caso este último que será bien raro por cierto, pues no conocemos préstamos administrativos como no

sean los representados por pagarés y obligaciones del Tesoro, que no devengan impuesto por realizarse en favor del Estado, estaban ya sujetos por el art. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881; pero la actual, usando de mayor propiedad, se refiere tan sólo á los *personales*, pues sabido es que antes, como ahora, los garantidos con hipoteca satisfacen el impuesto por este último concepto como derecho real constituido á favor del acreedor, si bien por un tipo especial y distinto del señalado para los demás derechos reales. La novedad introducida por el artículo que examinamos, en su caso 6.º, consiste en gravar los préstamos con garantía de efectos públicos ó de valores industriales ó comerciales, siempre que intervenga la operación agente de Bolsa ó corredor de comercio, y también las renovaciones totales ó parciales de dichos préstamos, cuando se efectúen después del año contado desde la fecha del préstamo. Como en este párrafo la ley ha omitido la palabra *mercaderías*, ocurre preguntar: ¿Los préstamos hechos con garantía ó pignoración de géneros de comercio están sujetos al impuesto? Entendemos que sí, ya porque aquéllos pueden estimarse comprendidos en la acepción lata de efectos comerciales, ya porque aun suponiendo que el legislador tuviera en cuenta, únicamente, para imponer el tributo la eficacia de la garantía, no es seguramente menor la que ofrecen los géneros de comercio que la representada por una letra ó pagaré mercantil.

En cuanto á las renovaciones de préstamos posteriores al año de su constitución, algunas dificultades pueden surgir en la práctica. Cuando los préstamos vengán á cancelarse después de terminado el plazo por que se constituyeron, ¿la prórroga tácita en el cumplimiento de la obligación debe estimarse como renovación á los efectos del impuesto? Aunque la tal prórroga puede implícitamente venir á dar los mismos resultados que la renovación expresa, nosotros entendemos que, como el legislador parece haber atendido á la voluntad de los contratantes manifestada en documento público, que viene á producir una novación del primitivo contrato, cuando aquélla no existe, y puede por consiguiente el acreedor exigir, cuando lo tenga por conveniente, la devolución de lo prestado, falta la razón del impuesto. Sabido es que el Monte de Piedad, Bancos y otros establecimientos análogos realizan préstamos con garantía de efectos públicos y valores industriales ó comerciales, pero siempre por un plazo

corto, que no suele exceder de tres meses, por lo cual los prestatarios, ó bien renuevan el préstamo al espirar aquél, ó lo que es más común, realizan simultáneamente la operación de reembolso y obtención de nuevo préstamo sobre los mismos valores. En este caso, la operación que se haga vencido el cuarto trimestre, ¿devengará el impuesto? Creemos que sí, porque si se realiza como nuevo préstamo, previa cancelación del anterior, no cabe duda, y si se verifica en concepto de renovación, no puede referirse al contrato realizado en el trimestre próximo anterior, sino al primitivo que ha dado ocasión á las sucesivas renovaciones. ¿Los préstamos sobre alhajas y ropas estarán sujetos al impuesto? Opinamos que no, pues aunque bien pudieran considerarse comprendidos en la frase «valores comerciales,» y por otra parte con garantía, de alhajas principalmente, se obtienen préstamos muchas veces de más cuantía que mediante la pignoración de efectos públicos, el legislador, que no desconoce aquellos actos, si hubiera querido gravarlos lo hubiera manifestado de un modo claro y explícito. Pero entiéndase bien que nos referimos á los préstamos que con garantía de dichos efectos realicen los Montes de Piedad y Cajas de Ahorros, que por su especial carácter y condiciones en que se verifican, bien merecen excepción, pero no en modo alguno á los de la misma clase que se otorguen entre particulares por medio de escritura pública.

Sometidos también al impuesto los pagarés, títulos y cédulas con garantía hipotecaria, emitidos por los particulares ó Sociedades, y que sean transmisibles por endoso ó al portador, lo están por tanto las cédulas que el Banco Hipotecario de España emite por igual cantidad de los préstamos que realiza, puesto que dichos títulos tienen á su favor la expresada garantía de la hipoteca que el prestatario constituye; y como dicha emisión y el préstamo son simultáneos, aun cuando la primera no conste en la escritura, debe liquidarse al mismo tiempo que la hipoteca.

Refiérese el apartado séptimo á las anotaciones de embargo, secuestro, prohibición de enajenar y fianzas judiciales y administrativas. Cuanto á los embargos, como la ley no distingue, claro es que deben estimarse sujetos lo mismo los preventivos ó provisionales que los definitivos; pero no deja de llamar la atención que cuando se da tal amplitud al espíritu fiscal, que se consideran como materia imponible actos que en sí mismos no producen transmisión alguna de bienes, y que en muchos casos no constituirán

siquiera una probabilidad ó garantía de solvencia en el deudor, se exceptúan del impuesto los embargos que sean consecuencia de persecución de hipoteca. Si para gravar aquellos actos se ha atendido á la naturaleza y eficacia de la garantía que el acreedor obtiene, ninguna más eficaz que el embargo realizado por el acreedor en los bienes hipotecados, y si para eximirlos se ha tenido en cuenta que la hipoteca, como derecho real, contribuye ya, también contribuye el préstamo personal y, eso no obstante, al hacer el embargo se ha de contribuir por este concepto. Además, no se ha tenido sin duda presente que el acreedor hipotecario puede obtener el embargo de bienes que no sean los hipotecados, cuando el valor de éstos no se estime suficiente para cubrir las responsabilidades todas provenientes del juicio ejecutivo, y no habiendo razón para que en cuanto á aquellos, sea considerado de mejor condición que los simplemente escriturarios, pudo evitarse esto diciendo, *excepto los embargos que por el acreedor hipotecario se obtengan sobre los bienes hipotecados*. Por las razones expuestas creemos que el embargo que se ordene á instancia del acreedor hipotecario, cuando lo sea en bienes distintos de los hipotecados, está sujeto al impuesto, pues no se trata ya de perseguir la hipoteca, que es el concepto en que, según los términos de la ley, se declara la exención, sino de procurarse una mayor garantía distinta de la hipotecaria y en bienes que no están especialmente afectos al cumplimiento de la obligación que se pretende hacer efectiva por el procedimiento judicial. En cuanto á las anotaciones de secuestro y prohibición de enajenar, actos, principalmente el último, que tampoco encajan dentro de los moldes y principios fundamentales que informan el impuesto, dice el artículo que venimos examinando que estarán sujetos cuando se ordenen practicar en el Registro de la propiedad en virtud de providencia judicial, y no de otra manera podía ser, porque cuando el secuestro ó la prohibición de enajenar se pactan por las partes, no constituyen actos inscribibles y no puede existir la anotación, que es la que la ley grava y á cuyos efectos de verdadera garantía se ha atendido. Sin embargo, como el mismo artículo declara sujetas al impuesto las fianzas personales, que tampoco son actos inscribibles, no se nos alcanza la razón de que no lo estén el secuestro y la prohibición de enajenar pactados en documento otorgado ante notario, cuando sus efectos en el orden civil pueden ser más ventajosos para el acreedor que la fianza misma.

Una excepcion se ha hecho en el art. 2.º de la ley, relativa á las anotaciones de embargo, no para eximir las del pago, sino declarando aplazado éste cuando los embargos se acuerden á instancia de parte que disfrute del beneficio legal de pobreza, excepci3n que consideramos justa, pues si al que carece de bienes no se le permitiera anotar, sin previo pago del impuesto, la garantia que le concede la ley procesal para asegurar sus derechos, se le dejaría á merced de un deudor de mala fe. Creemos que aquel precepto ha debido ser más amplio, haciendo extensivo el aplazamiento no sólo al pago de lo liquidado, sino á los derechos de nota y premio de liquidaci3n, pues si el Estado es tolerante inspirándose en razones de justicia y equidad, no debe serlo menos el funcionario por sus honorarios, y de no hacerlo así se puede demorar también la anotaci3n.

Lo propio decimos respecto á las fianzas, ya personales, ya pignoraticias, pues según los términos del precepto legal, sólo comprende las judiciales y administrativas, de lo cual se infiere que las que no tengan aquel carácter, como son las estipuladas voluntariamente en escritura pública, no devengan el impuesto. Creemos que el propósito del legislador ha sido otro, pero como á título de interpretaci3n no es en buenos principios posible hacer extensivo el impuesto á actos que la ley expresa y taxativamente no menciona, en las fianzas constituídas por contrato entre particulares, no cabe exigirlo, al menos mientras una disposici3n de carácter general no venga á declararlo.

Respecto á los contratos de ejecuci3n de obras, es tal el laconismo de la ley, que no parece fácil deducir si por obras se ha querido significar sólo las de construcci3n, mejora ó reparaci3n de edificios, ó todas las que en una acepci3n más lata, pero siempre relativa á cosas materiales ó tangibles, son resultado ó producto de la actividad humana aplicada á la industria, á las artes y á las letras. Obra es la que ejecuta un artista que contrata la pintura de un cuadro ó decorado; también lo es la del industrial que se compromete á construir un artefacto y á suministrar calzado para asilos ó establecimientos de beneficencia, y obra es, por último, la que un escritor vende al editor, realizándose en todos los casos por virtud del contrato la transmisi3n de bienes muebles. Y no se arguya que la propiedad intelectual está por su naturaleza especial fuera del alcance del impuesto, porque sobre no ser esto exacto, pues no hay precepto alguno

que la exceptúe, y como todo bien mueble está sujeto cuando se trasmite por herencia ó por contrato, con los requisitos que indica el apartado tercero de este artículo, podríamos citar repetidísimos casos de transmisión de la propiedad de obras literarias en que se ha exigido el impuesto sin dar motivo á reclamación alguna. En este supuesto, podrá decirse acaso que al transmitirse tales bienes por contrato se realiza una venta, cesión, etc., actos que difieren del contrato de ejecución de obras; pero á esto contestaríamos que el que se obliga á pintar un cuadro ó á construir una maquinaria no realiza la venta de aquellos objetos, sino que contrae una obligación de hacer, muy distinta de la venta, pues puede resolverse por incumplimiento en indemnización de daños y perjuicios, mientras que el comprador de una casa que existe puede ejercitar la acción real de dominio para reivindicarla. Opinamos que la intención del legislador fué sujetar tan sólo al impuesto los contratos de ejecución de obras de edificación ó reparación de inmuebles; pero como la ley no distingue, mientras no se dicte la necesaria aclaración, creemos que los liquidadores procederán bien exigiendo el impuesto en todos los casos, siempre que dicho contrato conste en escritura pública, pues si bien respecto á esta última circunstancia ó requisito la ley no hace distinciones, el art. 12 del reglamento excluye los que se verifiquen por medio de documento privado.

Al tratar de la ejecución de obras, no podemos menos de ocuparnos de un caso bien frecuente en la práctica y que no deja de ofrecer dudas aunque en parte haya sido resuelto por la Real orden de 15 de Julio último, que insertamos en el lugar correspondiente. Refiérese al caso en que el que se obliga á ejecutar la obra se obligue también á suministrar los materiales de construcción, y aun, como sucede en algunos casos, el solar ó terreno en que se ha de edificar. Entendíamos nosotros que como en el contrato en tales condiciones realizado, el que ha de hacer suya la finca construída no adquiere simplemente determinada cantidad de ladrillos, tablas, etc., que pueda reputarse como transmisión de bienes muebles, sino un edificio ya construído que tiene el carácter de inmueble, y por ende el terreno que también lo es, la liquidación debía practicarse en concepto de compra al 3 por 100; pero la resolución á que nos referimos ha venido á declarar que sólo existe transmisión de bienes muebles por virtud del pacto adicionado al arrendamiento de servicios. Es de advertir que en

el caso resuelto por dicha Real orden, el terreno era del mismo que contrató la ejecución de la obra; pero cuando así no suceda, continuamos en la creencia de que hay transmisión del solar edificable, que devenga el impuesto como adquisición de inmuebles en concepto de compra. En cuanto á la simple ejecución de obras, ya no cabe aplicar el tipo de uno por ciento, como transmisión de bienes muebles, puesto que para aquel concepto especial establece la ley en su art. 2.^o el de diez céntimos por ciento.

El apartado noveno del artículo 1.^o grava las pensiones de los Montepíos de notarios y las gratificaciones, pensiones y orfandades y jubilaciones que se concedan por los Bancos, Sociedades, Compañías y particulares, cuando excedan de 1.500 pesetas. Llama la atención que, tratándose del artículo en que se enumeran todos los actos sujetos al impuesto, no se hable de toda clase de pensiones en general y se haya circunscrito á las que quedan iniciadas; mas no por esto puede entenderse que no se hallen sujetas las demás, pues sobre que la ley de bases de 30 de Junio último modificó el art. 2.^o de la de 31 de Diciembre de 1881, que queda en su mayor parte vigente, conforme á lo preceptuado en la base 17.^a, el art. 2.^o de la que comentamos se refiere ya á las pensiones en general. También es de extrañar que al hablar de las pensiones de Montepíos se cite solo el de notarios, cuando existen otros muchos, como el de médicos ó facultativos, el de farmacéuticos, y están próximos á crearse algunos, como el militar y el de empleados; pero tampoco creemos que aquella omisión baste para constituir una exención á favor de los que no están expresamente citados, pues aparte de que, existiendo la misma razón, debe aplicarse la misma disposición, el precepto general contenido en el art. 2.^o, á que nos hemos referido, no autoriza á suponer semejante excepción.

No hallándose sujetas las pensiones de esta clase más que cuando la renta anual ó pensión propiamente dicha exceda de 1.500 pesetas, es seguro que este concepto nuevo no ha de ofrecer grandes rendimientos al Tesoro, pero no por eso merece censura aquella limitación, si se considera que tales pensiones tienen el carácter de alimenticias y se declaran generalmente á favor de personas desvalidas é incapacitadas por la edad ó por otras causas para el trabajo, razones en que se inspiró el Real decreto de 11 de Junio de 1847 para exceptuarlas del impuesto. Es de ad-

vertir que en rigor no era necesario que la ley se ocupara de ellas taxativamente para considerarlas sujetas al pago dentro del concepto general de pensiones que figuraba en la legislación precedente, y así se declaró por acuerdo de la Dirección general de Contribuciones directas, fecha 12 de Marzo de 1892, que insertamos en el lugar correspondiente, y acerca del cual llamamos la atención de nuestros lectores.

La disposición contenida en el párrafo 10.º del artículo que examinamos, por la cual se sujetan al impuesto los documentos privados de cualquier clase que sean, en los cuales convenga á los interesados dar autenticidad á su fecha con respecto á terceros, y á los efectos del artículo 1.227 del Código civil, es verdaderamente incomprensible y sólo puede atribuirse á una exageración fiscal, porque no sólo no encaja dentro de las bases que informan el impuesto, sino que establece una dualidad de exacciones sin razón alguna que la justifique. Como se ve, el legislador ha prescindido en absoluto de si se realiza ó no acto relativo á transmisión de bienes ó de derechos reales, pues fijándose tan sólo en el hecho de la incorporación de un documento privado á un registro público, y por tanto en la mayor autenticidad que el documento adquiere, independiente-mente del acto ú obligación que contiene, lo ha sujetado al impuesto con un gravamen que apenas guarda relación con la cuantía del acto. Y como al inscribirse ó incorporarse un documento privado á un registro público en nada se modifica ni altera la naturaleza del acto ó contrato á que se refiere, sino que únicamente gana en condiciones de publicidad y solemnidad, al efecto de determinar la prioridad de la obligación, con relación á tercero, resulta que, bajo aquel aspecto, cae el documento bajo la acción del impuesto de timbre, y por consecuencia, que el que por el erróneo concepto de impuesto de derechos reales se le exige ahora, no viene á ser en rigor más que un recargo de aquél, ó en otro caso un doble pago por el de derechos reales. Un ejemplo servirá para demostrar con más claridad la exactitud de nuestra afirmación. Supongamos un documento privado, en el cual se hace constar un contrato de préstamo, que dicho se está no se halla sujeto al impuesto de derechos reales, con arreglo al art. 2.º de la ley, que sólo grava los otorgados ante notario; pues bien, una vez incorporado dicho documento al protocolo de un notario ó á otro registro público, debe reintegrarse en el timbre correspon-

diente á la cuantía de la obligación, y una vez adquirido el carácter de documento público, queda también sujeto al pago de diez céntimos por ciento por derechos reales. ¿En qué concepto, pues, se exigirá el pago de dos, tres ó cuatro pesetas, á que le sujeta también el mismo artículo 2.º, por el hecho de haberse incorporado al registro público? Si es por el impuesto de derechos reales, como parece, puesto que la ley por que éste se rige es la que establece aquel gravamen, resultará que son dos los derechos que por tal concepto satisface, el proporcional de diez céntimos por ciento y el menos proporcional ó casi fijo de dos, tres ó cuatro pesetas, cuya dualidad de tributos es verdaderamente inexplicable. En nuestra opinión esa doble exacción es imposible y sólo habrá lugar á la que corresponda al acto que el documento contenga si es de los expresamente sujetos al impuesto, devengándose únicamente el derecho fijo cuando el acto no sea valuable ó verse sobre cuantía indeterminada. Si lo que se pretendía era aumentar por cualquier medio los rendimientos del impuesto, más natural hubiera sido sujetar á aquél la transmisión de bienes muebles realizada por medio de documento privado, con lo cual, al menos, no se falsearían las bases en que descansa, y los arrendamientos no otorgados en escritura pública.

Art. 2.º Las adjudicaciones en pago, compraventa, reventas y cesiones á título oneroso de bienes inmuebles y derechos reales, así como la constitución, reconocimiento, modificación y extinción de los mismos, satisfarán el 3 por 100. En el contrato de compraventa con cláusula de retrocesión, si por cumplirse la condición impuesta vuelve la propiedad al vendedor, pagará éste el 1 por 100. La transmisión del derecho de retroventa en virtud de contrato queda sujeta al pago de 3 por 100 del precio por el que se adquiere el derecho; debiendo completar el adquirente, al usar de éste, el impuesto de 3 por 100 del valor total del inmueble.

En las permutas pagará cada permutante el 1,50 por 100 del valor igual de los bienes respectivos, y por la diferencia, si resultase entre unos y otros, pagará el 3 por 100 aquel que figure como mayor adquirente en la cantidad que lo sea. Por las adquisiciones de

bienes y derechos reales correspondientes á la mitad reservable de vínculos y mayorazgos, continuarán satisfaciendo el 2 por 100 los inmediatos sucesores de los mismos.

Las sucesiones de todas clases, ya se verifiquen á título de herencia, de legado ó donación por causa de muerte, pagarán según el grado de parentesco entre el causante ó donante y el adquirente, con arreglo á los siguientes tipos:

Entre ascendientes y descendientes legítimos ó legitimados por subsiguiente matrimonio, 1 por 100.

Cónyuges en la proporción ó cuota usufructuaria que adquieran en concepto de legítima ó por ministerio de la ley, 1 por 100.

Ascendientes y descendientes naturales, los hijos legitimados por rescripto Real y los adoptados, 2 por 100.

Cónyuges en la parte que exceda de la legítima usufructuaria, 3 por 100.

Colaterales de segundo grado, 4 por 100.

Colaterales de tercer grado, 5 por 100.

Colaterales de cuarto grado, 6 por 100.

Colaterales de quinto grado, 7 por 100.

Colaterales de sexto grado, 8 por 100.

Colaterales de grado más distante del sexto y extraños, 9 por 100.

En favor del alma del testador, 1 por 100.

En favor del alma de otras personas, sean éstas parientes ó extraños, 8 por 100.

Las donaciones entre vivos pagarán por los mismos tipos que las sucesiones, según el grado de parentesco entre el donante y donatario.

En las sustituciones fideicomisarias, si el encargado de transmitir á un tercero el todo ó parte de la herencia pudiera disfrutarla temporal ó vitaliciamente, pagará en concepto de usufructuario, con arreglo al grado de parentesco que le una con el testador. El tercero ó terceros llamados á su disfrute serán considerados como here-

deros sustitutos, pagando también según la relación de parentesco que tengan con la persona que les instituyó.

Los grados de parentesco son todos de consanguinidad, y han de regularse por la ley civil.

No obstante lo dispuesto respecto á las traslaciones de dominio de derechos reales constituídos sobre bienes inmuebles, cuando el derecho real de nuda propiedad se trasmita, bien sea por testamento, bien abintestato, bien por heredamiento, no se exigirá el impuesto al adquirente, aunque éste lo sea con anterioridad al 1.º de Julio último, hasta que se consoliden en él la propiedad y el usufructo. Pero si después de adquirido, y antes de consolidarse con el usufructo, fuera transmitido por contrato ó acto entre vivos, devengará el impuesto correspondiente, según el concepto jurídico de la transmisión, sirviendo de base para liquidar el impuesto el precio convenido, si se transmitiese á título oneroso, y valuado por las tres cuartas partes del valor de los bienes, si lo fuere á título lucrativo.

Los bienes y derechos reales aportados á la constitución de toda clase de Sociedades pagarán el 0,50 por 100. Igual cuota satisfarán al tiempo de disolverse, convertirse ó transformarse las Sociedades, las adjudicaciones ó transmisiones que se hagan á los socios ó á otra sociedad de los bienes y derechos reales que constituían el todo ó parte del haber social. Si en estos casos se adjudican á un socio los mismos bienes ó derechos que aportó, sólo pagará el 0,25 por 100. Cuando las Sociedades emitan acciones, la cantidad que de éstas se ingrese será capital aportado. Si emitiesen obligaciones, el capital desembolsado se considerará como préstamo y será gravado con el 0,10 por 100 si fueren simples, pues si fueren hipotecarias dicho tipo se exigirá del capital que representen, é igual cantidad del capital por que se haga la amortización satisfarán al llevarse ésta á efecto, así las obligaciones que se emitan en lo sucesivo como las emitidas con anterioridad á la ley de 31 de Diciembre de 1881.

La constitución, reconocimiento ó modificación del derecho real de hipoteca devengará el 0,50 por 100 del valor ó capital garantido con aquélla. La extinción devengará el 0,10 por 100 del mismo valor ó capital garantido, si tiene aquélla lugar dentro de los dos años de la constitución, 0,25 por 100 si se verifica dentro del plazo de dos á cinco años, y 0,50 por 100 si fuese mayor la duración. Si la extinción se verifica por refundirse la propiedad en el acreedor hipotecario, no devengará derecho alguno. La trasmisión del derecho de hipoteca pagará, como la de cualquier otro derecho real, según el título.

La constitución del arrendamiento por contrato ante notario, aunque no tenga el carácter de inscribible en el Registro de la propiedad, satisfará el 0,10 por 100 de la cantidad total que haya de pagarse durante todo el período por que se verifique el contrato. Con sujeción á este mismo tipo tributarán los subarriendos, subrogaciones, cesiones y retrocesiones de los propios arriendos, siempre que se verifiquen por escritura pública. Cuando en los arrendamientos y demás contratos antes citados, otorgados en escritura pública, no se exprese el tiempo de su duración, se liquidará el impuesto sobre la base de la renta de tres años.

La constitución, reconocimiento, modificación ó extinción de pensiones pagarán, si la pensión es vitalicia ó sin tiempo limitado, el 2 por 100 del capital de la pensión; si es temporal, el 0,10 por 100 por cada dos años de duración, pero sin que exceda del 2 por 100 cualquiera que sea el tipo que se fije. En igual forma se liquidarán al constituirse las pensiones de los Montepíos de notarios y las gratificaciones, pensiones, jubilaciones y orfandades que los Bancos, Sociedades y Compañías otorguen con arreglo á estatutos, reglamentos ó cajas particulares á sus empleados ó familias de éstos, siempre que excedan de 1.500 pesetas.

Las traslaciones de bienes muebles de todas clases, verificadas en virtud de actos judiciales ó administrativos ó de contratos otorgados ante notario, satisfarán el 2 por 100 de su valor, y si fueren temporales ó revocables, la mitad.

Los préstamos personales otorgados ante notario ó reconocidos judicial ó administrativamente, así como los en que intervengan los agentes de Bolsa ó corredores de comercio, si están garantidos con efectos públicos ó valores industriales ó comerciales, quedan gravados con el 0,10 por 100 sobre su cuantía si ésta excede de 1.000 pesetas, y con el 0,05 por 100 si fuesen de menor cantidad. Igual tipo devengarán en el acto de la emisión los pagarés, títulos y cédulas emitidos por particulares ó Sociedades, con garantía hipotecaria, y que sean trasmisibles por endoso ó al portador, independientemente del devengo que corresponda por la constitución y extinción del derecho de hipotecas.

Las informaciones de posesión por adquisiciones de cualquier clase, anteriores á la ley Hipotecaria, estarán libres del impuesto, y las posteriores á dicha ley pagarán el 1 por 100 si proceden de transmisiones entre ascendientes y descendientes, cónyuges ó hermanos, y el 3 por 100 en todos los demás casos.

Exceptúanse las informaciones que se incoen en el término de un año, desde la publicación de esta ley, las cuales seguirán tributando por los tipos que señalan las disposiciones hasta ahora vigentes, en cuanto puedan ser más beneficiosas para los interesados.

Las anotaciones judiciales, las fianzas de la misma clase y administrativas y los contratos de ejecución de obras, á que se refieren los párrafos séptimo y octavo del art. 1.º, pagarán el 0,10 por 100 del importe de las obligaciones que garanticen, ó en su caso del valor de los bienes, y si aquél fuese indeterminado, satisfarán la cuota fija de 3 pesetas. Cuando los interesados que obtuvieren el embargo, secuestro ó prohibición de enajenar gozasen de los beneficios legales de pobreza, se suspenderá la exacción del impuesto.

Los documentos á que hace referencia el párrafo décimo del artículo 1.º devengarán 2 pesetas, si su importe no excede de 5.000; de 5.000 y un céntimo á 25.000, 3 pesetas, y de 25.000 y un cénti-

mo en adelante, 4 pesetas. Si el importe fuere indeterminado deventarán 3 pesetas.

Por último, los contratos de transmisión de efectos públicos, valores industriales ó mercantiles y mercaderías en que intervengan los agentes del comercio á quienes el Código mercantil otorga el carácter de notarios, así como las demás transmisiones á que se refiere el párrafo quinto del art. 1.º, contribuirán por el 0,10 por 100 del precio de las transmisiones.

Como no hay razón alguna que impusiera limitación en el número de artículos de que la ley hubiera de constar, preferible habría sido aumentar aquél siquiera para que no resultaran confundidos en uno solo, sin orden ni método alguno, actos y conceptos de muy diversa naturaleza, con lo cual se hubiera facilitado su estudio y consulta.

En cuanto á la transmisión de bienes por contrato, como el art. 2.º de la ley actual, apenas difiere de su precedente, ó sea el 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, sólo habremos de ocuparnos de las adjudicaciones por vía de comisión y encargo para pago de deudas, y de la venta con cláusula de retrocesión. Respecto á las primeras, nada dice la ley, puesto que menciona tan sólo las adjudicaciones «en pago;» y si bien es cierto que el mismo defecto se observaba en la que ha regido hasta ahora, el artículo 3.º del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 las comprendía entre los actos sujetos; y como no es aquél lugar adecuado, parecía natural que se hubiera subsanado dicho defecto en la ley de 25 de Septiembre. Aunque tales adjudicaciones sólo transfieren el dominio temporalmente y con la condición de que los bienes ó su valor se destinen á cumplir el encargo recibido, como con relación al impuesto se consideran definitivas cuando el adjudicatario no enajena los bienes dentro del año siguiente á la adjudicación, de aquí el que no pueda caber duda, no obstante el silencio de la ley, acerca de que dichos actos están sujetos al impuesto, con arreglo á las bases establecidas en el artículo primero, pues así ha venido á reconocerse en el art. 4.º del reglamento dictado para su ejecución.

Consérvase en la ley el mismo tipo de tributación establecido por la anterior para la compraventa con cláusula de retrocesión y para el re-

tracto de la finca vendida, y en verdad que no hemos podido explicarnos nunca la razón de la notable diferencia del uno al tres por ciento que á dichos actos se señala. Si nos parece atendible que, en consideración á las apremiantes circunstancias que en la generalidad de los casos motivan la venta con pacto de retro, se beneficie al que por corto período de tiempo ha estado privado del dominio de sus bienes, el cual reivindica en virtud del derecho que al vender se reservara, no es menos digno de tenerse en cuenta el limitado derecho que el comprador adquiere, que dista mucho de la propiedad plena, y que en la mayor parte de los casos es de muy corta duración, para gravar la adquisición que con tal cláusula de retrocesión se verifica, con un tipo menor que el señalado para la compraventa pura. Parécenos más justo que, apreciando las circunstancias especiales en que tanto el comprador como el vendedor adquieren, se fijara el 2 por 100, tanto para la venta como para la retrocesión, sin perjuicio de que el comprador completara el pago total del 3 por 100, satisfaciendo el 1 por 100 si, llegado el plazo convenido, el vendedor no hiciera uso del derecho de retraer. Otra deficiencia se observa en este artículo, al ocuparse de la transmisión del derecho de retroventa, pues determinando que la base liquidable ha de ser el precio en que se adquiere por contrato, guarda silencio acerca de cuál haya de tenerse en cuenta para la transmisión del mismo derecho por donación ó título hereditario. El art. 5.º del reglamento de 25 de Septiembre último subsana el mencionado defecto, estableciendo que si la transmisión del expresado derecho se verifica por contrato, se computará su valor por la diferencia entre el valor del inmueble ó derecho real á que se refiera y el precio que hubiere mediado en el primitivo contrato de venta; pero entendemos que tal disposición no es propia del reglamento, y además, que si se estimó necesario señalar en la ley la base, tratándose de la transmisión de aquel derecho por contrato, no era menos pertinente y adecuado hacerlo en el mismo lugar, respecto al caso de transmisión por donación ó sucesión hereditaria.

Dos novedades ofrece la escala de tipos con arreglo á los cuales han de contribuir las herencias y legados: una, la relativa á los hijos naturales legitimados por rescripto real y á los adoptivos, y otra referente á las herencias y legados en favor del alma del testador, ó la de terceras personas. En cuanto á la primera, nos parece muy oportuno y conveniente, para evi-

tar las dudas que habían surgido, que se especifiquen bien los distintos conceptos de hijos naturales, pues por doloroso que sea hacer de peor condición, á los efectos fiscales, á unos que á otros descendientes, gravando con una cuota mayor precisamente á aquellos cuyos derechos legitimarios son menores, con lo cual sufren las consecuencias del vicio de origen ó nacimiento, que no les es en modo alguno imputable, atendida la naturaleza del impuesto y el carácter esencialmente jurídico de los principios que le informan, es de absoluta necesidad que el precepto fiscal esté en armonía con los fundamentos y prescripciones del derecho civil, que determinan los distintos derechos de los hijos. Aunque por Reales órdenes de 28 de Agosto de 1854 y 2 de Julio de 1892 se resolvió que los hijos legitimados por rescripto real debían considerarse como legítimos á los efectos del impuesto, y tal criterio debe aplicarse, á nuestro juicio, á las herencias causadas con anterioridad á la publicación de la nueva ley, entendemos que desde el momento en que el Código civil en su art. 844 declara que los hijos legitimados por gracia Real tienen la misma condición y derechos que los simplemente naturales, es muy oportuna y justa la modificación introducida por el artículo que comentamos.

Respecto á los hijos adoptivos, aunque por Real orden de 12 de Julio de 1888 se declaró, de conformidad con el dictamen emitido por el Consejo de Estado, que debían reputarse como legítimos á los efectos de la liquidación del impuesto, parécenos que, tratándose de un parentesco puramente civil, que descansa en una ficción legal, no era justo equipararlos á los que se hallan unidos á sus progenitores por vínculo natural, y en este concepto consideramos acertada la reforma que los coloca, con relación al impuesto, en el mismo caso que los naturales, siquiera no tengan de común con aquéllos más que el afecto y predilección que demuestra el hecho de la adopción, pero no el vínculo natural ó de sangre, pues en este concepto no merecerían otra calificación que la de extraños. Por eso la sucesión de los hijos adoptados constituye una verdadera excepción del precepto contenido en el art. 2.º, de que «los grados de parentesco son todos de consanguinidad.»

En cuanto á los hijos ilegítimos, ya sean adulterinos, incestuosos, etc., nada dice la ley, y como pudiera entenderse que están comprendidos en la denominación general de naturales, creencia que á nuestro jui-

cio no se acomoda al espíritu y tendencias de aquella disposición, en a que claramente se observa el propósito de ajustarse á las prescripciones de derecho común, con arreglo á las cuales los hijos de tal condición quedan excluidos de la sucesión legítima, y no tienen otro derecho que el de alimentos en caso necesario, opinamos que deben reputarse como extraños respecto á la liquidación del impuesto, opinión que tiene su precedente legal en la resolución de la Dirección general de Contribuciones, de 21 de Septiembre de 1867, y en la Real orden de 3 de Mayo de 1875.

Una novedad importante y que ha de influir de un modo desfavorable en los rendimientos del impuesto, es la relativa á las herencias y legados en favor del alma del testador y de la de otras personas, que antes deven-gaban el 12 por 100 y ahora habrán de tributar con el 1 y 8 por 100 respectivamente. Varias veces habíamos oído á los prelados levantar su voz en las Cámaras para anatematizar aquel impuesto, que consideraban atentatorio á los sentimientos religiosos y de piedad; pero, á decir verdad, no esperábamos que aquélla encontrara acogida en las regiones oficiales y en la Representación nacional, precisamente en los momentos en que mayor suma de sacrificios se exigen al país, á pretexto de extinguir el déficit que nos agobia.

No ha mucho que en las Cámaras francesas se suscitaba empeñado debate por idéntica cuestión, y no obstante el supremo esfuerzo hecho por los obispos, el Gobierno se negó de un modo resuelto y decidido á admitir la rebaja, alegando, y á nuestro juicio con sobrado fundamento, que cuando tanto se declama acerca de la necesidad de hacer posible la vida, reduciendo los onerosos impuestos que afectan á las clases proletarias, lo cual no consienten las crecientes necesidades de los Estados modernos, no era prudente comenzar la rebaja por aquellos que menos sensibles son para los ciudadanos, por cuanto no afectan á actos de indispensable realización. Nada más lejos de nuestro ánimo que emitir ideas ú opiniones que directa ni indirectamente se traduzcan en desprestigio ó menoscabo de la religión que profesamos; pero á fuer de católicos hemos de declarar que tenemos tan elevada idea de la infinita sabiduría y piedad de Dios, que no se nos ocurre la duda siquiera de que el mayor ó menor gravamen impuesto sobre las herencias para fines piadosos pueda influir de un modo desfavorable en la más ó menos pronta redención de

nuestras almas. Examinada la cuestión desde un punto de vista político, creemos que tiene aún más gravedad, porque siendo indudable que por aquel medio pueden irse acumulando inmensos capitales en manos de ciertas colectividades, la amortización de aquéllos donde, como entre nosotros sucede, el capital se retrae y priva de ese indispensable elemento á las grandes empresas mercantiles é industriales, es mucho más peligrosa y de más funestas consecuencias en el orden económico que la de la propiedad inmueble, cuya desamortización no pudo lograrse sino después de prolongada y tenaz lucha. Acaso teniendo á la vista los datos referentes á los capitales transmitidos por aquel concepto, se nos arguya que no son de tal importancia que autoricen á suponer la proximidad del peligro que dejamos indicado; pero con alguna experiencia de lo que respecto al particular ocurre, podemos afirmar que aquellos datos no son rigurosamente exactos, pues como el interés individual, atento á procurar el medio de reducir la cuantía de todo impuesto, con tanto más empeño cuanto más elevada es la tasa de aquél, ha encontrado el de eludir en parte el pago de los derechos establecidos sobre las herencias á favor del alma, encubriendo éstas con el ropaje del fideicomiso, cuyo tipo de tributación es mucho menor, de ahí resulta que cantidades de no escasa importancia, que en rigor fueron destinadas á sufragios, no han figurado en los estados de liquidación por tal concepto.

De verdadera importancia es también la modificación aplazando el pago de los derechos correspondientes á la adquisición por título hereditario de la propiedad nuda, hasta la consolidación del usufructo en el nudo propietario, y respecto á ella habremos de decir que, sobre ocasionar seguramente durante un largo período de tiempo una minoración de ingresos, incompatible con los cálculos que han servido para elevar la cifra presupuesta por este concepto en cinco millones de pesetas, constituye una excepción injustificada dentro de los principios que sirven de base al impuesto.

Si al que se le transmite la propiedad de los bienes, limitada temporalmente por la desmembración del usufructo dejado á un tercero, adquiere, como es indudable, un derecho real de más importancia aún en el orden jurídico que el usufructo mismo, no hay razón seria que disculpe el aplazamiento de pago que, con perjuicio de los legítimos intereses del Estado,

se establece en favor del nudo propietario por título hereditario, haciéndole de mejor condición que el que adquiere el mismo derecho por contrato. Se habrá tenido acaso en cuenta que el que adquiere la nuda propiedad solamente, por testamento ó abintestato, no obtiene de momento ninguna renta ó utilidad; pero como el impuesto no afecta á aquellas, sino al capital, y éste es indudable que se trasmite en el derecho de nuda propiedad, y la esperanza de obtener el usufructo en día indeterminado, pero cierto, derechos que son susceptibles de enajenación, no existe en rigor motivo fundado para aplazar el pago del derecho que realmente se adquiere. Bastante más acertada y justa la legislación anterior, exigía desde luego el pago al nudo propietario; pero teniendo en cuenta que éste podía en algunos casos carecer de bienes para satisfacer el impuesto, por Real orden circular de 5 de Junio de 1886 se declaró que, cuando en expediente administrativo se justificara por los medios establecidos en la ley de Enjuiciamiento civil que el adquirente de aquel derecho era pobre en sentido legal, quedaría aplazado su pago hasta la consolidación en el mismo del usufructo. De esta suerte quedaron perfectamente armonizados los intereses del contribuyente y del Estado, percibiéndose el impuesto al causarse la transmisión del derecho, si el adquirente no carecía de recursos para hacer el pago, y aplazándose éste en caso contrario. La ley ha previsto el caso de que el nudo propietario transmita su derecho por contrato ó acto entre vivos, antes de que se consolide en él el usufructo, y dispone que en este caso se devengará el impuesto según el concepto jurídico de la transmisión, sirviendo de base para liquidar, el precio convenido, si se transmitiese á título oneroso, y computado por las tres cuartas partes del valor de los bienes si lo fuese á título lucrativo. En rigor tal previsión era innecesaria, puesto que tratándose de la transmisión de un derecho real, no podía ponerse en duda que estaba sujeta al impuesto, conforme á las bases establecidas en el art. 1.º, y en cambio guarda la ley el más completo silencio acerca de si, llegado aquel caso, será ó no exigible, al que transmite la nuda propiedad, el pago antes aplazado; pero esta deficiencia se ha subsanado en el art. 67 del reglamento, si bien no en términos tan claros como fuera de desear, según demostraremos en el comentario correspondiente á dicho artículo.

En lo que concierne á la constitución, conversión y modificación de

Sociedades, la nueva ley es copia exacta de la anterior, hasta tal extremo, que se ha conservado en su texto una frase que hacía ilusorio el beneficio de tributar al veinticinco céntimos por ciento en el caso de disolución de la Sociedad, y que ha dado ocasión á frecuentes y muy fundadas reclamaciones; pero que por fortuna aparece modificado en el sentido que era de esperar por el art. 13 del reglamento. Decía la ley de 31 de Diciembre de 1881, y repite literalmente la nueva, que si al disolverse las Sociedades se adjudicaran á un socio *los mismos bienes* que aportó, sólo pagaría veinticinco céntimos por ciento, de donde resultaba que, como tanto el metálico como los valores y géneros que se aportan al constituirse desaparecen por virtud de las operaciones á que las Sociedades se dedican, pues faltaría el objeto y fin de las mismas si aquéllos se conservaran en depósito, era materialmente imposible que se adjudicaran á ningún socio, al verificarse la disolución, *los mismos bienes* que había aportado, y por consecuencia imposible también que se liquidara en ningún caso la adjudicación á veinticinco céntimos por ciento. Interpretando el precepto legal en el sentido más conforme con su verdadero espíritu y propósito, creímos siempre que el beneficio concedido de tributar por un tipo menor se refería, y no podía menos de referirse, al caso en que el socio recibiera en pago de su participación bienes de la misma clase que los que había aportado; es decir, cuando se le adjudicaba metálico, si metálico fué lo que aportara, efectos públicos, si en éstos consistió la aportación, y géneros comerciales, si de esta clase fueron los aportados, y de acuerdo con esta opinión ha venido á resolver la duda el reglamento, sustituyendo las palabras *los mismos bienes* por las de *la misma clase de bienes*. Á una duda de verdadera importancia se prestan los términos de la ley, en lo que se refiere á la transmisión de bienes de una Sociedad á otras, concepto que, á nuestro juicio, ha debido redactarse con más claridad, á fin de evitar la confusión y vaguedad que de otro modo resulta. Al fijarse la ley en las transmisiones de bienes de una Sociedad á otra, se refiere tan sólo á las que se verifiquen por disolución de la que trasmite y en adjudicación ó pago de la participación que en el capital social de aquélla correspondiera á la Sociedad adquirente, pero no en general á toda clase de adquisiciones de bienes, pues cuando una Sociedad compra á otra un inmueble, por ejemplo, debe satisfacer el tres por ciento. Por último, el precepto de la ley relativo á

Sociedades ha sido desarrollado en el nuevo reglamento con más amplitud que lo estaba en el anterior, pero de ello nos ocuparemos al examinar los artículos correspondientes de aquél, limitándonos sólo á consignar aquí nuestra extrañeza de que se hayan declarado sujetas al impuesto las Sociedades cooperativas, de consumos, auxilios y socorros mutuos, que merecen protección de los Gobiernos, por los fines esencialmente benéficos que persiguen en provecho de las clases más necesitadas, y que gozan en casi todos los países, si no de exención, de beneficios análogos á los que en el nuestro se otorgan á las empresas de ferrocarriles, canales de riego y á los establecimientos benéficos de carácter privado.

En cuanto á la constitución, modificación y extinción del derecho real de hipoteca, subsisten los mismos tipos señalados en la legislación anterior; pero por lo mismo que se ha reconocido siempre la necesidad de favorecer el desarrollo del crédito territorial, y á tal propósito obedece el señalamiento de un tipo de liquidación muy inferior al que corresponde á los demás derechos reales, nos extraña que no se haya aprovechado la ocasión para modificar el que consideramos excesivo de tres por ciento por la transmisión del derecho de hipoteca, que en rigor no es sino una subrogación del acreedor hipotecario. En cambio, entendemos que bien pudo suprimirse la exención establecida para el caso de extinción legal de la hipoteca, por adquirir el acreedor la propiedad del inmueble hipotecado, pues sobre ser contraria al precepto general contenido en el art. 4.º de la ley, no concurren en dicho acto circunstancias más atendibles que en la extinción legal de las servidumbres reales, la cual devenga diez céntimos por ciento, conforme al art. 3.º

Respecto á los arrendamientos, la nueva ley, prescindiendo de la circunstancia de que sean ó no inscribibles en el Registro de la propiedad que era la razón á que atendía la legislación anterior, ha sujetado al impuesto todos los que se verifiquen por medio de escritura pública, sea cual fuere su duración, gravando con un tipo de diez céntimos por ciento la suma total de lo que en concepto de rentas ó alquileres haya de pagarse durante todo el período por que se verifique el contrato, con lo cual se ha aumentado considerablemente la base imponible, que antes era la renta de un año. Ya hemos dicho en la primera parte de esta obra que no siendo otro el móvil de la reforma llevada á cabo por la ley de bases de 30 de Junio

último que el de aumentar á todo trance los rendimientos del impuesto, ampliándolo á datos y conceptos no sujetos antes al mismo, sin atender á que aquéllos entrañen ó no trasmisión de bienes ó derechos reales, mejor que gravar las pensiones de montepíos, que proporcionarán muy escasísimos ingresos, habría sido sujetar al impuesto todos los contratos de arrendamiento, ya se hicieran constar en documento público ó privado, excepto los de pequeña cuantía en beneficio de las clases pobres, pues produciendo unos y otros los mismos efectos en juicio, no hay razón alguna para que continúe exenta la inmensa mayoría de dichos contratos, que se verifican, como es sabido, por documento privado, si bien limitando la base imponible al importe de la renta ó alquiler de un año.

En cuanto á las pensiones, la ley de bases ofrece la particularidad de no haber señalado el tipo con arreglo al cual habían de tributar las de montepíos, orfandades y jubilaciones; pero este defecto ha sido subsanado en el art. 2.º de la de 25 de Septiembre último, comprendiéndolas en el grupo general y sometiéndolas, por tanto, al mismo tipo que las demás. No se ha seguido el mismo criterio de asimilación en lo que se refiere á los distintos actos relacionados con las pensiones que dan ocasión al impuesto, pues si bien la ley guarda completo silencio respecto al particular, el art. 9.º del reglamento previene de un modo terminante que la extinción de las pensiones de montepíos, orfandades y jubilaciones no devenga impuesto. Nada dicen la ley ni el reglamento respecto á si es necesario para que se considere sujeta al impuesto esta clase de pensiones que la constitución de las mismas conste en escritura pública; pero por lo mismo que los preceptos legales no distinguen, teniendo en cuenta que los Montepíos, Bancos y Sociedades no acostumbran á hacer aquellas concesiones sino por medio de documentos privados, entendemos que basta que aquéllas consten en los libros de actas de los Bancos y Sociedades ó que se comuniquen á los interesados por medio de título, credencial ú otro documento análogo, para que el impuesto sea exigible.

Si la razón que indudablemente se ha tenido siempre en cuenta para que contribuyan las transmisiones de bienes muebles con un tipo mucho menor que las de los inmuebles, ha sido la de que aquéllos se consumen por el uso y representan por tanto un capital más expuesto á contingencias y siniestros, nos parece que el tipo de dos por ciento que establece la

nueva ley es excesivo, y, por tanto, que para eludirlo disminuirá el ya escaso número de las transmisiones de muebles que se otorguen en escritura pública. En las transmisiones de bienes inmuebles y derechos reales la ley no distingue ni señala diverso tipo á las que sean perpetuas ó sólo con carácter temporal, hasta el extremo de que aun la venta con pacto de retro satisface el tres por ciento; pero en las de muebles establece la diferencia fijando el tipo de dos por ciento para las irrevocables ó á perpetuidad, y el de la mitad ó sea el uno por ciento para las que se verifiquen por tiempo determinado ó sea revocablemente. Con esta distinción, que en rigor era innecesaria, pues será muy raro el caso en que por escritura pública se transmitan bienes muebles temporalmente, debía suponerse que en estas últimas se comprendía la adjudicación de dicha clase de bienes por vía de comisión ó encargo para pago de deudas; pero no es así, por cuanto el artículo 16 del reglamento, ocupándose de estas últimas, las grava tan sólo con el tipo de cincuenta céntimos por ciento.

Como dejamos consignado ya en la primera parte de esta obra, no se nos alcanza la razón que haya podido tenerse en cuenta para eximir del impuesto las informaciones posesorias relativas á adquisiciones anteriores á la ley Hipotecaria, pues si aquélla fuera la de dar facilidades á la inscripción, los interesados han tenido tiempo sobrado ya para verificarlo, y los que no lo han hecho no son acreedores á que se le dispense de nuevo aquel beneficio, con tanto más motivo cuanto que, salvas muy raras excepciones, los que no se hayan provisto de aquel título supletorio, indispensable para inscribir su derecho, no habrá sido solamente por negligencia y abandono, sino muy principalmente por eludir los impuestos de timbre y derechos reales que de otra manera habrían de satisfacer. Injusto resulta, además, que se graven con el mismo tipo adquisiciones que, de hacerse constar por título más solemne, satisfarán diversos y mayores derechos, como sucede con los testimonios de adjudicación de herencia entre colaterales de los distintos grados y extraños; y aun cuando se arguya que por éstos se transmite el dominio y por las informaciones sólo se acredita la posesión, es preciso tener en cuenta que la posesión inscrita se convierte por el trascurso del tiempo en dominio, y además que, aun admitiéndose que á las adquisiciones de dominio y de posesión no debe sujetárselas al mismo gravamen, esto no es obstáculo para que en unas y en otras lo

devengarán del modo gradual que por razón de parentesco existe para las primeras cuando el título de adquirir es el de herencia ó legado. Algún tanto extraña nos parece la excepción en favor de las informaciones posesorias que se incoen en el término de un año, pues como los tipos que la ley establece para lo sucesivo son iguales á los que con anterioridad regían respecto á la adquisición por contrato y en las herencias directas y entre cónyuges, y más beneficiosos cuando el título que se alegue sea el de herencia entre colaterales y extraños, creemos que será muy raro el caso de los que se acojan al ilusorio beneficio que parece haber querido dispensárseles.

Art. 3.º Contribuirán igualmente por el 0,10 por 100 de su valor los actos y contratos siguientes:

Primero. La extinción de la hipoteca que se constituya para garantizar la recaudación de fondos ó valores de la Hacienda pública y la de la que lo esté en favor de la Administración.

Segundo. La extinción legal de las servidumbres personales y reales, entendiéndose por extinción legal de las primeras la reunión de las mismas en la propiedad, y por extinción legal de las segundas la desaparición ó demolición del predio dominante ó del sirviente, ó la reunión de los dos en uno solo.

Tercero. Las permutas de fincas rústicas, cuando cada una de éstas no exceda de tres hectáreas de cabida, y además alguna de ellas resulte acumulada á otra perteneciente con anterioridad á uno de los permutantes.

Cuarto. Las aportaciones directas de bienes ó derechos reales verificadas por los cónyuges al constituirse la sociedad legal, así como al disolverse legalmente dicha sociedad, las adjudicaciones hechas á los cónyuges de la misma suma de bienes ó derechos reales aportados ó de las que les correspondan en concepto de gananciales. Las aportaciones verificadas por medio de terceras personas durante la sociedad conyugal ó á su constitución, pagarán por el concepto jurídico en virtud del cual pasan á poder de los consortes.

Quinto. La adquisición del ajuar de casa y de las ropas de uso personal, cuando se verifique por título de sucesión.

Sexto. Las adquisiciones que realicen los establecimientos de beneficencia ó de instrucción sostenidos por fondos generales, provinciales ó municipales, y las transmisiones destinadas á la creación ó sostenimiento de instituciones de enseñanza gratuita, aunque sean de carácter privado. Y también las primeras enajenaciones de fincas que se hagan por la Asociación de caridad establecida en Madrid con el título de «La Constructora Benéfica», y la compra de terrenos que la misma haga para sus construcciones.

Séptimo. Las primeras enajenaciones de los bienes que en la actualidad constituyen colonias agrícolas y poblaciones rurales, hechas por los fundadores de las mismas ó sus herederos.

El mismo tipo se aplicará á las primeras sucesiones directas de los mismos bienes, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos á la publicación de la ley de 31 de Diciembre de 1881 y de lo que dispongan las leyes especiales que en adelante se dicten respecto á dichas colonias y poblaciones.

Octavo. Las adquisiciones hechas directamente de los bienes enajenados por el Estado en virtud de las leyes desamortizadoras de 1.º de Mayo de 1855 y 12 de Mayo de 1865.

Noveno. Las redenciones de los censos de igual procedencia verificadas con arreglo á las citadas leyes.

Décimo. Las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos reales verificadas por las empresas de ferrocarriles en virtud de la ley de expropiación.

Undécimo. Las adquisiciones de igual clase de bienes y derechos reales realizadas por las empresas de canales de riego, según lo dispuesto en la ley de 3 de Agosto de 1866.

Duodécimo. Las transmisiones de los citados bienes y derechos verificadas con arreglo al convenio celebrado con la Santa Sede en 25 de Junio de 1867 sobre capellanías colativas, de patronato familiar, memorias, obras pías y otras fundaciones análogas.

Décimotercero. Los contratos de transmisión de templos destinados al culto de la religión católica apostólica romana, así como los legados en metálico que para su construcción ó reparación se hagan.

Décimocuarto. Los contratos de adquisición de terrenos que los Ayuntamientos y Diputaciones hagan para el ensanche de las vías públicas.

Décimoquinto. Las concesiones de aprovechamiento de aguas que otorgue el Estado, y los contratos que sobre ellas lleven á cabo el Estado, las Provincias y los Municipios.

Décimosexto. Los actos de traspaso del derecho de explotación y los de transmisión en cualquier forma de los ferrocarriles y canales de riego, siempre que deban revertir al Estado concluido el término de las concesiones.

Décimoséptimo. La constitución y extinción de las hipotecas en garantía del precio ó parte de él en las ventas.

Comprende este artículo una serie de actos que, ya por razón del destino que se da á los bienes que se transmiten, ya por la calidad de las personas ó entidades jurídicas á cuyo favor se realiza la transmisión, el legislador ha querido beneficiar exceptuándolos de los tipos que con arreglo á las bases generales del impuesto habrían de satisfacer.

Figura en primer término la cancelación ó extinción de la hipoteca para garantizar la recaudación de fondos ó valores de la Hacienda pública y de la constituida por cualquier otro concepto á favor de la Administración.

Aunque es cierto que en ese caso el funcionario público que prestó la fianza libera la obligación que contrajo, nos parece que no se hubiera hecho nada de más con declarar aquel acto exento, pues la extinción de la hipoteca supone en la mayor parte de los casos la pérdida del destino que con ella se garantizaba. De donde resulta que las consecuencias de una medida que no está en su mano evitar y que le causa notorio perjuicio han de ocasionarle á la vez el pago de un impuesto. Sin concurrir tan atendibles circunstancias se ha declarado exenta la cancelación de la hipoteca

que se realiza por adquirir el acreedor hipotecario la propiedad del inmueble hipotecado.

En cuanto á la extinción legal de las servidumbres reales, parécenos demasiado violento que se someta al pago cuando la desaparición ó demolición del predio dominante ó del sirviente se verifica por causas no dependientes de la voluntad de los dueños de los mismos, puesto que harto daño sufren con la destrucción de la finca, para que se les obligue á satisfacer el impuesto por la pérdida involuntaria de su derecho, y opinamos además que tal precepto no se ajusta á las disposiciones del derecho común, puesto que, conforme á lo prevenido en el art. 546 del Código civil, la servidumbre revive, ó queda subsistente, cuando el nuevo estado del predio sirviente consiente hacer uso de ella.

Se comprende que el legislador, teniendo en cuenta el escaso valor de los bienes que constituyen el ajuar de casa y las ropas de uso personal, muchos de los cuales están exceptuados hasta de embargo, por la necesidad absoluta é indispensable que de ellos tenemos, y otros carecen de todo valor, como no sea el de afección, que les coloca fuera del comercio, haya señalado á la trasmisión de los mismos un tipo mínimo; pero entiéndase bien que tal precepto no es extensivo á otros bienes que, aunque de uso personal ó destinados al embellecimiento ú ornato de las habitaciones, tienen un valor intrínseco excepcional. Tal sucede con las alhajas y plata labrada, con los cuadros que en razón á la firma constituyan verdaderas joyas del arte, los utensilios y enseres de establecimientos mercantiles é industriales, farmacias, géneros de comercio en general, etc., etc., así como tampoco aquellos otros de verdadero lujo, como carruajes, troncos, arreos, que no pueden estimarse comprendidos en la frase «ajuar de casa.»

La modificación en virtud de la cual se hace extensivo á las adquisiciones en favor de establecimientos de beneficencia en general el beneficio de que antes gozaban tan sólo los sostenidos ó costeados con fondos consignados en los presupuestos generales del Estado, es digna de aplauso, siendo de lamentar tan sólo que aquélla no haya sido tan amplia que alcanzara á los de carácter privado, gracia que se ha dispensado á las instituciones de enseñanza gratuita. Si el fundamento de la excepción no es otro que el de fomentar el ejercicio de la caridad y no mermar, por otra

parte, los capitales que á tal objeto se destinan, con perjuicio de los pobres y desvalidos que en los establecimientos de beneficencia encuentran alivio á sus dolencias ó el sustento indispensable que no de otro modo pueden procurarse, poco importa de quién parte la iniciativa para su creación, ni de dónde proceden los fondos con que se sostienen, siempre que el fin se realice. Por eso consideramos más dignas, si cabe, de disfrutar aquel beneficio las instituciones benéficas de carácter privado que las sostenidas por el Estado, la Provincia ó el Municipio, pues al fin y al cabo, estos organismos, al establecer asilos de caridad y hospitales, cumplen con un deber, porque satisfacen uno de los más importantes fines sociales, á que los administrados tienen perfecto derecho, puesto que contribuyen precisamente para el sostenimiento de todos los servicios públicos, mientras que las fundaciones privadas de aquel carácter se deben sólo al sentimiento de piedad, que conviene proteger y estimular, no sólo en razón al bien general que realizan, sino porque suplen las deficiencias de la Administración, logrando que sea mayor el número de los que encuentran socorro para sus necesidades. Nos inclinamos á creer que tal fué el propósito del legislador, pues por conveniente que sea propagar la instrucción, no lo es menos fomentar la caridad; pero los términos en que está redactada la regla 6.^a del artículo que comentamos no permiten hacer extensivo el beneficio á los establecimientos de beneficencia particular, en tanto que por una disposición de carácter general no se interprete en dicho sentido el precepto legal.

Respecto á las colonias agrícolas, sin que dejemos de reconocer que todo cuanto con el fomento de la agricultura se relaciona merece toda clase de auxilios y protección, creemos que no es por este medio como aquellos fines se consiguen, porque no ha de influir seguramente en las mejoras de la población rural el que la primera enajenación de las colonias agrícolas, y sólo la primera, esté gravada con un tipo menor que las ventas de los demás bienes inmuebles, como no influirá seguramente en el ánimo del heredero aquella reducción para continuar las mejoras iniciadas por su antecesor.

En cuanto á los contratos de transmisión de templos, subsiste el beneficio de que disfrutaban, el cual se ha ampliado á los legados en metálico que para la construcción ó reparación de aquéllos se hagan. Nada hemos de

decir acerca del particular, pues natural parece que se dispensen tales beneficios á los actos que pueden contribuir á propagar la religión oficial del Estado; pero creemos que ya no debían haberse concretado á los legados en metálico, pues si lo que se legara fuera un solar con el mismo objeto, no hay razón para que tribute por tipo distinto dicho acto. Tanto en este caso como en el de adquisición de terrenos para la construcción de templos, entendemos que debe aplicarse el tipo de diez céntimos por ciento que este artículo determina.

Los actos de traspaso del derecho de explotación y los de transmisión en cualquier forma de los ferrocarriles y canales de riego están también comprendidos entre los que deben tributar con diez céntimos por ciento, siempre que hayan de revertir al Estado concluído el término de las concesiones, excepción que se funda no sólo en que aquellas concesiones y obras son de pública utilidad é interés general, sino además en que las empresas explotadoras no tienen otro derecho que el de meras usufructuarias, puesto que trascurridos los noventa y nueve años, ó el menor término por que se haya hecho la concesión, revierten al Estado, que se hace dueño de los caminos con todos sus anejos. Por esta razón no comprendemos el por qué no se han mencionado también en este artículo los actos de traspaso del derecho de explotación y de transmisión de tranvías, pues siendo igualmente de utilidad pública y más limitado aún el derecho de las compañías concesionarias, puesto que termina á los sesenta años con arreglo á la ley, no es de suponer que se haya querido dejarlos sujetos al tipo común para las demás transmisiones de bienes inmuebles. Tampoco es de creer que aquel silencio signifique que no están sujetos al pago del impuesto dichos actos, pues si bien existe entre los ferrocarriles y tranvías la importante diferencia de que en los primeros pertenece á las compañías concesionarias el terreno sobre que están construídos, y en los segundos no, por ser calles y carreteras de dominio público, cuyo uso no es susceptible de enajenación, siempre resulta que al explotarlos ejercitan un derecho especial que limita en cierto modo el de los demás y que participa de todos los caracteres de derecho real, pues consiste en el uso ó aprovechamiento de bienes inmuebles. Teniendo, pues, en cuenta que sólo el Estado goza de exención, y que con arreglo al art. 36 del reglamento los actos no comprendidos expresamente en la tarifa deben liquidarse con arreglo á los

tipos establecidos para sus similares, no abrigamos la menor duda acerca de que el traspaso, cesión ó transferencia del derecho de explotación de los tranvías debe satisfacer diez céntimos por ciento.

¿Están sujetas al impuesto las concesiones de ferrocarriles, tranvías y demás obras públicas de su clase? La ley nada dice respecto al particular, y aunque es indudable que mediante ellas se adquiere el derecho á la explotación de las obras, y por otra parte el art. 334 del Código civil da á dichas concesiones el carácter de bienes inmuebles, sin duda habida consideración á que aquéllas imponen al concesionario la obligación de invertir enormes capitales en la construcción, de los cuales no puede empezar á reintegrarse hasta después de terminadas las obras, no se ha estimado que tales actos debían sujetarse á tributación, sino, por el contrario, seguir gozando de la exención concedida en la ley de 3 de Junio de 1855, Real orden aclaratoria de 16 de Agosto de 1856 y leyes de 3 de Agosto de 1866 y 26 de Diciembre de 1872. Así se declaró también por Real orden de 6 de Junio de 1886; pero hoy que la ley de 25 de Septiembre último que examinamos ha venido á declarar sujetos al impuesto los contratos de ejecución de obras en general, concepto que entraña la concesión de toda obra pública, por cuanto el concesionario viene obligado á ejecutarla, no nos parece que puede sostenerse con fundamento que estén exentas dichas concesiones.

Nos confirma en esta opinión lo resuelto por Real orden de 14 de Agosto de 1891, dictada de conformidad con el parecer del Consejo de Estado, en la cual se declara que, teniendo las concesiones administrativas el carácter de bienes inmuebles con arreglo al Código civil, la cesión que de las mismas hace la persona á quien se otorgaron devenga el tres por ciento; pero no podemos estar en modo alguno conformes con que dichos actos hayan de tributar por el tipo indicado, ó sea el general establecido para las transmisiones de inmuebles, tratándose de líneas que han de revertir al Estado, porque los ferrocarriles han sido objeto de excepción, y donde existe la misma razón debe aplicarse la propia disposición.

Por último, es también objeto de duda si las subvenciones que se otorgan á las Compañías ferroviarias devengan ó no el impuesto, toda vez que la ley ni directa ni indirectamente hace referencia á ellas. Por acuerdo de la Dirección general de Contribuciones de 28 de Junio de 1890, se

declaró que las concedidas por el Estado á favor de las Compañías constructoras no están sujetas al impuesto; pero por Real orden de 5 de Marzo de 1886 se resolvió que la otorgada por un Ayuntamiento á favor de los concesionarios del ferrocarril de Villalba á Segovia debía satisfacer el de diez céntimos por ciento. Esta disparidad de criterios puede fundarse en que la primeras, ó sea las que el Estado concede, se estiman como auxilio absolutamente indispensable para la construcción de las vías férreas, mientras que las demás otorgadas por corporaciones y particulares, aunque se destinen al mismo fin, no se consideran igualmente necesarias y redundan en provecho del concesionario, que no tiene derecho alguno á exigir las.

Art. 4.º Sólo el Estado gozará de exención del impuesto por la adquisición á su favor de bienes, valores ó derechos reales, de cualquiera clase que sean.

Las transmisiones de los edificios que se construyan en las zonas de ensanche continuarán devengando la mitad de los derechos, según la ley de 26 de Julio de 1892.

En todo caso, satisfará el impuesto el que adquiera ó recobre el derecho gravado, y aquel á cuyo favor se reconozcan, transmitan, declaren ó adjudiquen los bienes y derechos. En los arrendamientos corresponderá dicho deber al arrendatario ó colono, salvo los pactos especiales en contrario.

El precepto contenido en el primer párrafo de este artículo no es completamente exacto, pues hay casos en que la adquisición de bienes y derechos á favor de particulares están exentas también: tal sucede con la extinción de la hipoteca por refundirse la propiedad del inmueble hipotecado en el acreedor hipotecario, con arreglo á lo prevenido en el artículo 2.º; la extinción de pensiones constituidas por testamento conforme á lo preceptuado en el art. 33 del reglamento; las adquisiciones de edificios destinados á morada ó residencia de los agentes diplomáticos de Gobiernos extranjeros, cuando tal exención esté pactada en los tratados internacionales, ó proceda con arreglo al principio de reciprocidad, conforme á lo que dispone el art. 31 del citado reglamento, y las subvenciones

otorgadas por el Estado á las empresas de ferrocarriles. Sin embargo, establecido como regla general aquel principio de que sólo el Estado goza de exención, debe tenerse muy en cuenta para resolver las dudas que sobre el particular puedan presentarse, pues siendo indispensable, con arreglo al art. 5.º de la ley de contabilidad de 25 de Junio de 1870, que toda exención de contribuciones é impuestos se declare por medio de una ley, la que no se funde en un precepto legal claro y terminante, no puede admitirse.

Consecuencia del principio de que el impuesto recae sobre la transmisión de bienes y derechos, así como sobre la constitución, reconocimiento y extinción de éstos, es que venga obligado al pago del mismo el que adquiera ó recobre el derecho gravado y aquel á cuyo favor se reconozcan, transmitan, declaren ó adjudiquen. Mas como existen actos sujetos al impuesto que en rigor no entrañan transmisión de bienes y derechos, como el arrendamiento, la ejecución de obras y otros, preciso era que se declarase quién es la persona á cuyo cargo se ha de girar la liquidación; sin embargo, la ley se ha limitado á hacer tal declaración por lo que se refiere al contrato de arrendamiento, imponiendo la obligación de pagar el impuesto al arrendatario ó colono. Aunque, según hemos dicho antes, el impuesto de derechos reales recae sobre la transmisión de bienes y derechos, como no es simplemente el hecho de la transmisión el fundamento ó razón del pago, sino en cuanto aquél supone la utilidad que al adquirente reporta la adquisición de bienes, base de toda imposición tributaria, siendo de presumir en los contratos bilaterales que la utilidad es recíproca para las partes contratantes, en rigor el impuesto no debía satisfacerse por una sola, sino por las dos, como acontece en las permutas, con lo cual resultaría también menos oneroso.

¿Qué significación y alcance tienen las palabras *salvo los pactos especiales en contrario*, con que termina el párrafo tercero del artículo que examinamos? ¿Quieren decir, acaso, que cuando las partes contratantes estipulen que haya de satisfacer el impuesto persona distinta de la que viene obligada á ello por la ley, la Administración debe respetar aquel pacto exigiendo el pago á la que se obligó á verificarlo? Á nuestro juicio, no. Tales palabras no significan otra cosa que la validez de la estipulación contraria al precepto de la ley, pero sin que pueda surtir efecto mas que

para los contratantes, pues la Administración, que no es parte en el contrato, no tiene para qué someterse á lo convenido por aquéllos. ni sufrir las contingencias á que pudiera dar lugar la inteligencia ó interpretación de la cláusula del contrato que á tal extremo se refiera. De suerte que cuando tal pacto exista el impuesto deberá liquidarse, como si aquél no existiera, á cargo de la persona que adquiriera los bienes ó á cuyo favor se constituya, trasmita ó reconozca el derecho, sin perjuicio de que ésta repita contra la que, según lo estipulado, se obligó á satisfacerlo.

Art. 5.º El impuesto recae sobre el valor de los bienes y derechos sujetos al mismo.

El de los primeros se establece con relación al precio en venta, y el de los segundos con sujeción á las reglas siguientes:

1.^a El del derecho de usufructo, el de la nuda propiedad y de los de uso y habitación, el 25 por 100 del valor de la finca.

2.^a En los usufructos de carácter general constituido por testamento, abonará el usufructuario el 25 por 100, y el nudo propietario el 75 por 100 restante, hasta completar el derecho correspondiente á la sucesión en su caso, con arreglo á la tarifa comprendida en el art. 2.º

3.^a Las servidumbres reales, por el 5 por 100 del valor del predio dominante.

El valor de los bienes que se transmitan por herencia se fijará, para los efectos del impuesto, deduciéndose el importe de las deudas del causante, cuya certeza conste en escritura pública ó en otro documento de legitimidad indudable.

En este artículo se determina la base ó capital liquidable de los bienes y derechos transmitidos, señalando como tal el valor de los mismos; pero como ese valor, cuando no se trata de bienes, sino de los distintos derechos que constituyen el dominio, no tiene en las leyes base ó regla alguna para su capitalización, cuando las partes contratantes no señalan el precio, ó cuando aquéllos se transmiten á título lucrativo, de aquí la necesidad de dictar reglas para fijar el cómputo ó estimación de cada uno de dichos derechos.

Los términos en que se halla redactado el párrafo segundo de este artículo no son tan claros como fuera de desear y pueden prestarse á una interpretación errónea, pues al decir que el valor de los bienes se establece con relación al precio en venta y el de los derechos conforme á las reglas que en los siguientes se fijan, pudiera creerse que cuando se trate de la enajenación del usufructo, por ejemplo, el liquidador no debe tener para nada en cuenta el precio que las partes señalen á aquel derecho. Supongamos que A. vende á C. por precio de 1.500 pesetas el usufructo de una finca cuyo valor es de 4.000, de donde resulta que las partes contratantes han estimado el derecho enajenado con un valor mayor que el de venticinco por ciento de la propiedad plena que legalmente se le asigna por este artículo. En este caso, el adquirente ¿debe pagar el tres por ciento sobre las 1.500 pesetas á que asciende el precio convenido, ó sobre las 1.000 que constituyen el cómputo ó valor oficial de dicho derecho? Indudablemente sobre las 1.500, porque como el propósito de la ley al señalar aquel cómputo ó evaluación de derechos no es ir contra la realidad, sino suplir deficiencias y procurarse garantías para el caso de que los contribuyentes traten de disminuir el valor de los derechos que se transfieren, cuando ni lo uno ni lo otro ocurre, se hace innecesario acudir á aquel medio supletorio para fijar el valor. De lo expuesto se infiere que el criterio que informa dicha disposición es el de que como regla general, ya se trate de bienes ó derechos, en los actos ó contratos á título oneroso, el precio señalado á los mismos por las partes, sea el que sirva de base á la liquidación, sin perjuicio de la facultad de la Administración para comprobar el verdadero valor cuando existan motivos fundados para suponer que el precio ha sido disminuído; y que en los demás actos y contratos á título lucrativo, el capital liquidable se determine por el cómputo oficial y reglas de capitalización que el reglamento establece, siempre que el valor señalado á los bienes y derechos por los interesados sea menor que el que por dichos medios se obtenga. En una palabra, que la Administración partiendo del supuesto racional de que el precio ha de representar el verdadero valor, porque así lo autoriza á presumir el opuesto interés de las partes contratantes que lo fijan, acepta aquél como base de liquidación, y cuando no media precio ó tiene motivos para dudar de que sea el verdadero, señala oficialmente el valor ó materia imponible. Así, en

el caso á que antes nos referimos, si el precio señalado al usufructo fuera de 500 pesetas en lugar de 1.500, la Administración no lo aceptaría como base de liquidación, por ser menor que el veinticinco por ciento del valor de la propiedad plena.

Aunque los cuatro distintos derechos que pueden desmembrarse del dominio pleno ó completo, ó sean la nuda propiedad, el usufructo, el uso y la habitación, son en orden á su naturaleza jurídica y á la utilidad que para el adquirente de los mismos reportan de muy distinta importancia, á todos se les ha asignado el mismo valor cuando se trasmite cada uno de ellos separadamente, el veinticinco por ciento del valor de la propiedad plena; pero entiéndase bien que el de nuda propiedad comprende dos conceptos, más amplio el uno que el otro, según el número de los distintos derechos que conserve el que tenía el dominio pleno. Nudo propietario se llama al que carece de alguno de los derechos de usufructo, de uso ó de habitación, ó de dos de ellos, ó de los tres á la vez, y, sin embargo, el valor del derecho de nuda propiedad es tan distinto en cada uno de aquellos casos, que puede representar el veinticinco, el cincuenta ó el setenta y cinco por ciento del valor total de los bienes. Por eso al ocuparse de los usufructos constituidos por testamento en la regla 2.^a de este artículo se dice, aunque con bastante impropiedad, que el usufructuario abonará el veinticinco por ciento y el nudo propietario el setenta y cinco, queriendo expresar, no el tipo con arreglo al cual han de tributar, que puede ser muy variable según el distinto grado de parentesco entre el causante y los adquirentes de cada uno de aquellos derechos, sino la base ó capital liquidable con relación al total valor de los bienes sobre que aquéllos están constituidos. En rigor no es exacto lo que en dicha regla 2.^a se determina, respecto á que el nudo propietario en los usufructos de carácter general constituidos por testamento debe satisfacer el impuesto correspondiente sobre el setenta y cinco por ciento del valor de los bienes, pues habiéndose aplazado la liquidación de los derechos que por tal concepto deberían exigirse, hasta que se consolide ó refunda en aquél el usufructo, según lo prevenido en el artículo 2.^o de la ley, claro es que la liquidación que entonces debe practicarse no es la de la nuda propiedad, sino del pleno dominio, y por consecuencia la base ó capital liquidable habrá de ser el total valor de los bienes transmitidos, salvo el

caso de que el nudo propietario trasmita su derecho antes de extinguirse el usufructo.

En el último párrafo de este artículo se prescribe que las deudas del causante de una sucesión serán baja del valor de los bienes hereditarios para los efectos del impuesto, precepto justísimo, por cuanto aquéllas, como verdadera carga que son de la herencia, disminuyen de una manera real y efectiva el caudal relicto, y por consecuencia el haber del heredero; pero la aplicación de este principio, que en la práctica ha venido ofreciendo serias dificultades y dado motivo á constantes reclamaciones, no ha de ser más fácil en lo sucesivo por la imposibilidad de apreciar cuáles deudas pueden considerarse deducibles y cuáles no. Si los interesados en las sucesiones hereditarias se ajustaran en la liquidación del caudal relicto á las prescripciones del derecho procesal, ninguna dificultad surgiría, puesto que siendo baja de aquél las deudas legítimas y consecuencia de la baja el pago al acreedor, ya de un modo directo haciéndole la debida adjudicación de bienes, ó confiriendo ese cargo al heredero mediante la adjudicación por vía de comisión para pago, quedaría perfectamente determinada la cuantía real y efectiva de la herencia, y deslindados los dos conceptos sujetos al impuesto, el de adjudicación y herencia. Pero el conflicto nace de que, ya por el deseo de conservar los herederos todos los bienes que constituyen el caudal hereditario, ya con el propósito de eludir el pago por lo que al concepto de adjudicación en pago se refiere, el cual, dicho sea de paso, no afecta á aquéllos, sino al acreedor, aunque hagan la oportuna baja de deudas, omiten el hacer la adjudicación de bienes para su pago, sin tener en cuenta que aquel acto, ya que no de un modo expreso, resulta implícitamente, pues el heredero á título de tal no puede en rigor adquirir más bienes que los que correspondan á la herencia líquida. Así, por ejemplo, si el caudal hereditario asciende á 100.000 pesetas y las deudas deducibles del mismo á 20.000, una vez hecha la baja de éstas, el haber del heredero queda reducido á 80.000, y por consecuencia, esta cantidad, y sólo ésta, es la que legalmente puede recibir en concepto de herencia. Se dirá que, siendo el heredero el sucesor en la personalidad del causante, se subroga en todos sus derechos y obligaciones y, por tanto, con aquel título adquiere todos los bienes, si bien con la obligación de satisfacer las deudas; pero esto no es tan rigurosamente exacto que pue-

da el heredero omitir la necesaria liquidación del caudal relicto y la adjudicación en pago á los acreedores, pues el art. 1.082 del Código civil faculta á éstos para oponerse á la partición hasta que se les pague ó afiance el importe de sus créditos.

Por todas estas consideraciones, el art. 75 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 disponía que serían deducibles toda clase de deudas, en tanto que se hiciera la oportuna adjudicación en pago ó para pago de aquéllas; pero el precepto que examinamos, que concuerda con la base 16 de la ley de 30 de Junio último, sin duda con el propósito de dar mayor elasticidad al concepto y olvidando que de esta suerte quedan en cierto modo indefensos los intereses del Estado, dispone que serán baja las deudas *cuya certeza conste en escritura pública, ó en otro documento de legitimidad indudable.*

¿Quién no comprende á primera vista las dificultades que en la práctica ha de producir la apreciación que semejante frase envuelve? ¿Qué debe entenderse por documento de legitimidad indudable? Como la falsedad de un documento no puede presumirse, y como las obligaciones son igualmente válidas constando en documento público que en documento privado, la Administración no podrá en ningún caso redargüir de falso un documento, ni de ilegítima una deuda, y habrá de aceptar por tanto lo mismo la que resulte demostrada en escritura pública, que en pagaré ó en los libros de un comerciante, entregándose por consecuencia con los ojos cerrados á la buena ó mala fe del contribuyente. Si tal hubiera sido el propósito del legislador, que no lo creemos, habría que convenir en que se ha dejado abierto un enorme portillo á la defraudación, que por desgracia en nuestro país, por arraigados vicios en nuestras costumbres, ha adquirido alarmantes proporciones, que reclamaron la adopción de una medida tan importante como lo es la consignada en el art. 20 de la ley de presupuestos vigente.

Al ocuparnos de los artículos del reglamento que á esta cuestión se refieren formularemos de modo más concreto nuestra opinión, examinando los distintos casos que en la práctica pueden presentarse.

Art. 6.º Los documentos referentes á toda clase de contratos, sean públicos ó privados, así como las informaciones posesorias ó

de dominio, se presentarán á la liquidación del impuesto dentro de los treinta días hábiles, siguientes al de su otorgamiento ó autorización.

En igual plazo se presentarán los testimonios ó certificados de ejecutorias judiciales ó administrativas, á contar desde la fecha en que fueren ejecutorios. Cuando los documentos de que se trata se otorgasen en otra nación de Europa, el plazo para la presentación será de ocho meses; si lo fuesen en África ó América, dos años, y si en Asia ú otros países, tres años.

El plazo para la presentación de documentos relativos á herencias y legados será de *seis meses* ó de *un año* si se solicitare prórroga del Delegado de Hacienda en la provincia, á contar desde el fallecimiento del causante. Cuando la sucesión se cause en otra nación de Europa, dichos plazos de *seis meses* ó de *un año* se ampliarán respectivamente á *nueve meses* y á *año y medio*; si ocurriere en África ó América, á *un año y dos años*, y si tuviere lugar en Asia, á *un año y medio y tres años*.

Las prórrogas, bien sean para la presentación de los documentos á la liquidación del impuesto, bien para la realización del pago, cuando su otorgamiento corresponde al Ministerio de Hacienda, llevarán aparejada la obligación de satisfacer el 6 por 100 de interés de demora durante el tiempo por el que se utilicen, cuyos intereses no podrán condonarse. El Ministro podrá, no obstante, condonar en el caso en que se pruebe que la declaración de herederos está pendiente de resolución judicial.

Por lo que á los plazos para presentar documentos á la liquidación del impuesto se refiere, consérvanse los mismos que prescribía la legislación anterior sin otra novedad, que la de suprimir el de ochenta días que para los contratos ó actos *inter vivos* se señalaba, cuando el documento en que se hicieran constar estuviere otorgado en lugar fuera del territorio de la oficina liquidadora en que se verificase su presentación. Por tanto, de aquí en adelante, los documentos que á tales actos se refieren, siempre

que se hallen otorgados en la Península é islas adyacentes, habrán de presentarse dentro del plazo improrrogable de treinta días; de ocho meses, si se otorgasen en otra nación de Europa; de dos años, si lo hubiesen sido en África ó en América, y de tres años, si en Asia ú otros países. Creemos que habiendo aumentado la facilidad de comunicaciones, aquellos plazos resultan excesivamente largos, y que bien pudiera haberse señalado el plazo común de un año para los documentos otorgados fuera del continente europeo. En los mismos plazos se presentarán los testimonios ó certificados de autos y sentencias ejecutorias, judiciales ó administrativas, por los cuales se adjudiquen, trasmitan, reconozcan ó declaren bienes y derechos, debiendo contarse desde la fecha en que, con arreglo á las leyes procesales, sean definitivos ó causen estado; y como en algunos casos para ejecutar lo acordado en dichas resoluciones se ordena en las mismas que se otorgue la correspondiente escritura á favor del adjudicatario ó adquirente, bueno será advertir que esta circunstancia no suspende en modo alguno el plazo de presentación, pues siendo el verdadero documento justificativo de la adquisición el testimonio del auto, sentencia ó resolución administrativa, desde que la misma queda firme ha de empezar á contarse el plazo para presentar el documento á liquidación, conforme á lo que dispone el art. 58 del reglamento.

Ninguna modificación se introduce tampoco respecto á los plazos señalados en la legislación anterior para la presentación de documentos relativos á herencias y legados, más que la de reducir á un año, prorrogable por otro, el de dos años que antes se prescribía para practicar las liquidaciones definitivas en los actos que previamente fueron objeto de liquidación provisional, pues así lo dispone el art. 61 del reglamento. Ocurre á veces que los interesados formalizan las particiones ó escrituras de descripción y división de bienes mucho antes de terminar el plazo que la ley señala para la presentación de documentos; y como en tales casos ya no hay razón que disculpe la demora en el pago, pues el mayor plazo que la ley señala para esta clase de documentos es debido á que lo considera necesario para formalizar las operaciones de testamentaría, no ha faltado quien crea que el plazo de presentación debe ser entonces el de treinta días, contados desde el otorgamiento de la escritura. Conveniente habría sido prever el caso y limitar el plazo de presentación á otro menor, á

contar desde el otorgamiento, ó más claro, establecer dos plazos, uno para formalizar los documentos, y otro para presentarlos á liquidación una vez formalizados, como disponía el reglamento de 14 de Enero de 1873; mas no habiéndolo hecho así, no hay términos hábiles de considerar terminado el plazo por el hecho de haberse otorgado la escritura de partición ó descripción de bienes, pues la ley es clara y no autoriza la interpretación á que nos hemos referido.

La prórroga de todo plazo lleva consigo la obligación, en el que la obtiene, de satisfacer el interés del seis por ciento anual de demora, pues privándose el Estado de recaudar los derechos que le corresponden á su debido tiempo, y siendo esto causa en no pocas ocasiones de que el Tesoro se vea obligado á acudir al préstamo para satisfacer las obligaciones perentorias que á su cargo tiene, no sería justo que sufriera las consecuencias de la gracia concedida al contribuyente, quien en buenos principios de derecho debe satisfacer, como todo deudor, el interés legal correspondiente al capital que retiene en su poder, aunque tales intereses no estuviesen pactados.

No entraña, pues, aquel deber, como algunos suponen, una imposición de pena ó castigo por la demora en el pago, sino una indemnización justísima, que es debida á todo acreedor, con arreglo al art. 1.108 del Código civil. Pero entiéndase bien que á este efecto sólo se estiman como verdaderas prórrogas las que puede otorgar el Ministerio de Hacienda, pero no la de seis meses que los Delegados de Hacienda conceden con arreglo al art. 60 del reglamento, ni el primer plazo de un año que para practicar la liquidación definitiva prescribe el art. 61, pues durante el trascurso de dichos términos no se devenga interés.

Precisamente porque los intereses de demora no constituyen, como hemos dicho, una pena para el contribuyente, no deberfan ser en ningún caso condonables; pero ya que se ha querido dejar abierto el camino al ejercicio de la gracia de condonación, no es ciertamente el caso previsto por la ley el en que existen motivos más atendibles para otorgarla. El procedimiento para la declaración judicial de herederos, salvo el caso en que exista oposición de tercero, que constituye verdadera litis, y produce por tanto la suspensión de los plazos para liquidar el impuesto conforme al artículo 65 del reglamento, es por demás sumario, y no puede ser obs-

táculo á la formalización de las operaciones de testamentaría en el término de un año de que los interesados disponen, si éstos promueven oportunamente aquella declaración. Mayores y más justificados entorpecimientos puede ocasionar la existencia de menores interesados en la sucesión, la residencia de algunos de los herederos en el extranjero ó provincias ultramarinas, la extraordinaria cuantía del caudal hereditario y otras circunstancias de naturaleza análoga, que, dados los términos concretos de precepto legal, no podrán invocarse como fundamento para la concesión de dicha gracia.

Art. 7.º Las multas, así por falta de presentación como de pago, no podrán exceder del 10 por 100 sobre la cuota liquidada y se considerarán impuestas de derecho por el mero transcurso de los plazos legales, siendo por tanto liquidables y exigibles desde luego por los liquidadores, á reserva de dar cuenta para su aprobación á los Delegados de Hacienda, sin perjuicio de los recursos que los interesados estimen procedentes. A los liquidadores corresponderá en dichas multas la tercera parte de las mismas.

Los que incurrieren en ellas, aunque por circunstancias extraordinarias debidamente comprobadas sean relevados de su pago, satisfarán precisamente en todos los casos por razón de demora el 6 por 100 de interés anual sobre el importe del impuesto liquidado. Igual interés abonarán los que obtuvieran prórroga de los plazos para la presentación de documentos, cuya prórroga no se otorgará sino por circunstancias muy atendibles. Exceptúanse, sin embargo, las prórrogas que con arreglo al art. 6.º de esta ley otorguen los Delegados de Hacienda, las cuales no devengarán intereses.

No se concederán en adelante perdones generales de multas sino en virtud de una ley.

Los perdones, sean ó no generales, no alcanzarán á la parte de multa correspondiente al denunciador, y los individuales tampoco á la que se señala en las multas al liquidador. Tampoco podrán condonarse los intereses de demora que se liquiden conjuntamente con las multas.

Este artículo modifica la penalidad establecida por el art. 6.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, para los que no presenten los documentos á liquidación dentro de los plazos reglamentarios, reduciéndola del veinticinco por ciento de las cuotas del Tesoro, á que en algunos casos podía elevarse, al diez por ciento, pena en que incurrirán también los que, una vez liquidado el impuesto, no lo satisfagan dentro del plazo establecido al efecto. Una disposición importante contiene también, que evitará los gravísimos inconvenientes y molestias que en la práctica ocasionaba el no poder exigir las multas hasta que éstas hubieran sido impuestas por los Delegados de Hacienda, y consiste en que aquéllas se consideren impuestas de derecho por el mero transcurso de los plazos legales, y por tanto liquidables y exigibles desde luego por los liquidadores, á reserva de dar cuenta de su exacción á los Delegados de Hacienda para que las aprueben, y sin perjuicio de los recursos que los interesados estimen procedentes. Aplaudimos sinceramente la medida, pero creemos que antes de dejar á los interesados en un estado de incertidumbre, consecuencia del carácter puramente provisional de la exacción, que en rigor no permite interposición de recurso alguno ínterin no se conozca si la multa ha sido aprobada por la autoridad económica provincial, hubiera sido preferible conceder á los liquidadores la facultad de imponerlas, y estimando la imposición como mero acto administrativo que fuera reclamable ante el Delegado de Hacienda. De otra suerte, podrá ocurrir con frecuencia que los interesados reclamen contra la exacción de la multa sin que acaso tenga conocimiento del hecho la autoridad provincial, y que ésta se vea en la necesidad de resolver la reclamación antes de haber aprobado la multa, lo cual es por demás anómalo.

Merece aplauso también la determinación de conceder á los liquidadores la tercera parte de las multas que se impongan, restableciendo la disposición contenida en el art. 11 de la ley de 31 de Diciembre de 1881, que fué derogado en razón á no haberse llegado á formar el Cuerpo especial de Liquidadores, sin que se entienda por esto que participamos de la opinión de los que piensan que debe estimularse al funcionario público interesándole en los mayores rendimientos que el Tesoro obtenga, pues para exigirle que cumpla fielmente con sus deberes basta el sueldo ó remuneración que por sus servicios percibe; pero como en la inmensa

mayoría de las oficinas liquidadoras los honorarios ó premio de liquidación no son suficientes á cubrir los gastos de personal y material que aquel servicio requiere, y esto es causa de que no esté debidamente atendido, pues con razón lo consideran los registradores como onerosa carga, justo es que se procure en lo posible hacer aquélla más llevadera.

Excusado nos parece advertir que siendo los Abogados del Estado liquidadores del impuesto en las capitales de provincia, tienen perfecto derecho á la tercera parte de las multas.

Se reproduce en este artículo el precepto contenido en el 6.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, de que no podrán concederse perdones generales de multas sino en virtud de una ley; pero si con esto se pretende evitar el abuso que de tal gracia pudiera hacerse, lo cierto es que no se consigue, porque los perdones generales se otorgan con tal frecuencia que ya el contribuyente se ha acostumbrado á obtenerlos á plazo fijo. Tanta indulgencia nos parece que produce un efecto desmoralizador, pues el contribuyente de buena fe, al ver la facilidad con que se releva al morosa de las penas en que incurre, se inclinará fácilmente á imitar la conducta de éste. Muy justa es la prohibición de que los perdones generales no alcancen á la parte de multa que corresponda al denunciador, ni á los intereses de demora, que por no tener el carácter de pena, sino de indemnización, no debían ser en ningún caso condonables, como antes hemos dicho; pero tememos que no resulte eficaz, pues como una ley se deroga por otra, ya hemos visto repetidas veces que, no obstante existir idéntica prohibición, los perdones generales se han hecho extensivos á los intereses de demora.

Art. 8.º La Administración puede obligar por medio de apremio á la presentación de documentos ó declaraciones de valores cuando haya terminado el plazo legal para efectuarlo.

Por las oficinas liquidadoras se incoarán y tramitarán en todo caso las diligencias oportunas contra cualquiera persona, Sociedad ó corporación que resulte deudora á la Hacienda por falta de presentación de los documentos dentro de los plazos establecidos, utilizando al efecto los medios que se señalarán en el reglamento, pero cuidando de dar cuenta á la Delegación en la provincia de las diligencias

que instruyeren, las cuales procurarán simplificar y perfeccionar en cuanto sea dable en beneficio de los intereses del Tesoro.

Para hacer las notificaciones y demás requerimientos que exija la gestión del impuesto, tendrán derecho los liquidadores á utilizar la cooperación de los alcaldes y agentes ejecutivos ó de los funcionarios á quienes compete instruir los expedientes de apremio por débitos de contribuciones; debiendo remitir mensualmente á estos últimos certificación de los individuos que se hallaren en descubierto, ya por el concepto de cuotas, ó intereses y multas liquidadas, á fin de que inmediatamente, y con arreglo á las disposiciones que regulan el procedimiento por débitos á la Hacienda, se incoen las diligencias de ejecución contra los interesados. De dichas certificaciones se enviará copia para su conocimiento á la Delegación de Hacienda en la provincia.

Siendo absolutamente indispensable para la exacción del impuesto que los interesados presenten los documentos relativos á los actos y contratos sujetos á aquél y hagan la declaración de valores de los bienes y derechos transmitidos, ineficaces serían las penas establecidas para los morosos en el cumplimiento de dicho deber, si la Administración no tuviera además otros medios coercitivos para compelerles á verificarlo. De aquí la necesidad de facultarla para expedir apremios, toda vez que el procedimiento ejecutivo no es dable utilizarlo mientras no exista débito liquidado á favor de la Hacienda. Tal facultad es en rigor innecesaria tratándose de actos consignados en documento público, porque siendo éste necesariamente conocido de la oficina liquidadora por los índices mensuales que los notarios tienen obligación de remitir á aquélla, conforme á lo prevenido en el art. 148 del reglamento, si requerido el contribuyente para presentarlo no lo verifica, la Administración puede exigir al notario autorizante una copia del documento librada en papel de oficio, á costa del interesado, y con ella á la vista liquidar el impuesto y despachar la ejecución, previa notificación de la liquidación. En cambio el apremio se hace absolutamente indispensable cuando por no existir el documento apesar de haberse realizado el acto que causa la transmisión, como acontece en

las sucesiones *mortis causa*, falta la relación de bienes y declaración de valores, necesaria para practicar la liquidación, datos que los interesados deben facilitar mediante manifestación que hagan en documento privado. El apremio para la presentación de documentos estuvo mucho tiempo encomendado á comisionados *plantones*, llamados así porque su cometido no era otro que permanecer en el punto de la vecindad del deudor hasta tanto que aquél presentaba el documento; pero á tal punto llegó el abuso en el nombramiento de aquellos agentes y tan escaso el resultado que daban, que por varias Reales órdenes dictadas por el Ministerio de la Gobernación quedaron prohibidos. Por el art. 5.º de la instrucción para los recaudadores y agentes ejecutivos de 12 de Mayo de 1888 se dispuso que, además de la recaudación voluntaria y la ejecutiva, estaría á cargo de dichos funcionarios el apremio por demora en la presentación de documentos ó en el cumplimiento de órdenes administrativas; pero como la prohibición legal á que nos hemos referido estaba en pie, y por otra parte no se fijaban en el reglamento del impuesto ni en otra disposición alguna las dietas que por tal servicio habían de percibir, la Administración se veía imposibilitada de utilizar la vía de apremio para conseguir la presentación de documentos. Este inconveniente ha desaparecido, por cuanto el artículo 112 del reglamento, á semejanza de lo que disponía el art. 93 del de 14 de Enero de 1873, ha señalado las dietas de 3 á 10 pesetas como remuneración á dichos agentes.

Encontramos muy acertada la disposición contenida en este artículo, por la cual, dando mayor autonomía á las oficinas liquidadoras, se las autoriza para utilizar directamente la cooperación de los alcaldes y agentes ejecutivos con el fin de hacer más rápidas las notificaciones y demás servicios, tanto de liquidación como de apremio y recaudación, que exija la gestión del impuesto. Como la oficina provincial no conoce sino de mes á mes la recaudación obtenida, ocurría con frecuencia que cuando, después de examinados los estados de liquidación y valores, se libraban las certificaciones indispensables para iniciar el procedimiento ejecutivo y se requería de pago á los deudores, éstos habían satisfecho ya sus descubiertos, caso que no ha de darse en lo sucesivo si cumpliendo exactamente los liquidadores el deber que se les impone remiten mensualmente dichas certificaciones á los agentes ejecutivos del partido respectivo.

Art. 9.º En las transmisiones á título lucrativo se comprobarán siempre los valores declarados; pero podrá suspenderse la comprobación por el plazo máximo de un año, si el interesado lo solicita, viniendo en tal caso obligado á abonar el 6 por 100 de interés anual de demora entre el impuesto que pagase y el que se liquidara después de practicada la liquidación. La acción administrativa de comprobación prescribe al año de la presentación de los documentos á liquidar cuando éstos son públicos y solemnes. En el reglamento se fijarán los casos en que deba procederse á la comprobación y los en que corresponda sufragar los gastos de tasación al contribuyente ó á la Administración.

Las oficinas liquidadoras aprobarán la comprobación del valor de los inmuebles cuando no exceda de 25.000 pesetas, y cuando además los valores que resulten de la comprobación sean menores que los declarados, ó, siendo mayores, sean aceptados por el contribuyente; pero dándose cuenta en todo caso á la Delegación de Hacienda, la cual podrá, dentro del plazo de un año, reclamar del liquidador el expediente de comprobación y hacer sobre él los reparos que sean procedentes, debiendo dictar siempre su resolución en el término de dos meses.

No podrán hacerse alteraciones en los amillaramientos de la riqueza inmueble sin la previa presentación del título ó documento en que conste la transmisión y el pago de los derechos correspondientes. Siempre que resulte una finca no amillarada, ó con mayor extensión superficial de la que arroje el amillaramiento, y cuando por efecto de la tasación pericial aparezca un aumento de valor en los bienes sujetos al impuesto de derechos reales, el liquidador expedirá á cargo de los interesados la oportuna certificación, á los efectos del amillaramiento.

Los peritos tasadores que se nombren para el justiprecio de las fincas sujetas al impuesto de derechos reales, devengarán los mismos derechos y dietas que los señalados á los tasadores de fincas sujetas á la desamortización. En ningún caso el total de los derechos

y dietas podrá exceder del 20 por 100 del impuesto que por derechos reales pague la finca justipreciada. La tasación de los bienes inmuebles de todas clases, sujetos al referido impuesto, se verificará por peritos nombrados por el Juez de primera instancia competente, y los derechos y dietas que devenguen, tampoco podrán exceder del 20 por 100 del impuesto que les corresponda.

Con lo arraigada que desgraciadamente está entre nosotros la idea de que el defraudar al Estado no constituye un acto punible, hasta el extremo de haberse invocado recientemente y con motivo de una causa célebre, ante los tribunales de esta corte, la frecuencia con que tales actos se realizan como circunstancia eximente de responsabilidad, los rendimientos del impuesto se reducirían de un modo considerable si la Administración no se reservara la facultad de comprobar los valores declarados por el contribuyente, procurándose de este modo la indispensable garantía para evitar el abuso. Ya lo hemos dicho en otro lugar, cuando de actos ó contratos á título oneroso se trata, debe presumirse que las partes en ellos interesadas tienen un interés directo en señalar el justo precio de los bienes, y por esta razón nada de particular tiene que los acepte la Administración por regla general como base de la liquidación; pero en las sucesiones hereditarias y contratos á título lucrativo, como ya no existe aquella razón, y los particulares pueden libremente y sin consecuencias ocultar el verdadero valor, la comprobación se hace absolutamente indispensable. Sin embargo, como las operaciones de comprobación exigen algún tiempo, y al contribuyente puede interesar en muchos casos la inmediata inscripción de su derecho en el Registro de la propiedad, este artículo dispone que aquéllas podrán suspenderse por el término de un año á instancia del contribuyente, viniendo obligado éste en tal caso á abonar el seis por ciento de interés anual de demora por la diferencia entre el impuesto que satisfaga con arreglo á los valores por él declarados y el que se liquide cuando transcurrido dicho plazo se verifique la comprobación. De modo que la suspensión no significa que haya de demorarse la liquidación y pago del impuesto, sino que en tales casos se verificará una liquidación provisional, para la cual servirá de base el valor declarado en el documento, á reserva de la definitiva si procediera cuando de la compro-

bación resulte aumento en dicho valor. No nos ocuparemos ahora de lo que concierne á los medios de comprobación y plazo de prescripción de la acción administrativa para llevarla á efecto, porque nos parece ocasión más oportuna cuando examinemos los artículos del reglamento que á estos extremos se refieren; pero sí habremos de hacernos cargo de cierta dificultad que en la práctica puede suscitarse, por la falta de congruencia entre el plazo señalado para la prescripción de la acción comprobadora y el que á las oficinas provinciales se concede para revisar las comprobaciones aprobadas por las oficinas liquidadoras.

Siendo uno y otro plazo de un año, á contar desde la fecha en que se presenten los documentos, no será raro que ocurra que cuando la Delegación de Hacienda examine aquellos que para su revisión reclama, haya prescrito la acción comprobadora. Este inconveniente se habría evitado limitando á seis meses el término para dicha revisión; pero ya que no se ha previsto el caso, nosotros entendemos que el conflicto si se presenta debe resolverse en favor del contribuyente, pues no siendo posible, contra lo terminantemente prevenido en la ley, ampliar el plazo de prescripción de la acción comprobadora, cuyo lapso crea un estado de derecho, cuando la Administración provincial, ejercitando la facultad que le compete, dentro de los catorce meses menos un día, declare que por estar mal practicada la comprobación ha sufrido perjuicio el Tesoro, su indemnización no puede reclamarse ya al contribuyente, sino al funcionario que padeció el error, conforme á lo que dispone el art. 22 de la ley de contabilidad, de 25 de Junio de 1870.

En los reglamentos anteriores existía, y se reproduce en el vigente, la prohibición de hacer alteraciones en los amillaramientos de la riqueza inmueble sin la previa presentación del título ó documento en que se acredite la transmisión y el pago de los derechos correspondientes; y aun cuando la experiencia tiene demostrado que aquel precepto prohibitivo es de escasos ó nulos resultados, pues los Ayuntamientos verifican las alteraciones en los apéndices de riqueza sin exigir el cumplimiento de aquellos requisitos, lo estimaríamos conveniente, si no redundara en perjuicio de tercero, á quien no puede imputarse en modo alguno la omisión de los mismos. Supongamos que Juan vende á Pedro una finca, pero como el vendedor no tiene interés en proveerse de la primera copia de la escritura

de venta, y aunque la obtuviera, no es el obligado á satisfacer el impuesto, resulta que si el comprador demora el presentar el documento á liquidación, y por falta de este requisito se hace imposible amillarar á su nombre la finca adquirida, no podrá hacerse la baja de riqueza al vendedor, y á cargo del mismo continuarán expidiéndose los recibos de contribución territorial con todas las consecuencias de apremio y ejecución para hacer efectivo su importe, si como es natural el contribuyente resiste el pago de lo que no le corresponde. Se dirá acaso que el vendedor tiene en su mano denunciar el acto de la venta á la Administración, para que ésta exija al comprador la presentación de la escritura y el pago del impuesto; pero como esto no bastaría para que se acordara de oficio la alteración en el amillaramiento, sin que se presentara en el Ayuntamiento respectivo el título traslativo de dominio, de escasos resultados sería la denuncia. Más justo y equitativo sería alzar la prohibición, imponiendo á los alcaldes el deber de participar á los liquidadores del distrito respectivo la fecha y circunstancias de los documentos que motivaran toda alteración de riqueza en los amillaramientos, bajo la pena de ser subsidiariamente responsables del pago del impuesto, y sin perjuicio de la multa en que por incumplimiento de aquel deber incurrieran.

Una reforma de importancia, que seguramente verán con sumo agrado los funcionarios encargados de la liquidación, es la de conferir á los jueces de primera instancia de los partidos respectivos el nombramiento de los peritos que en representación de la Hacienda han de tasar las fincas, en el caso de que este medio de comprobación se haga indispensable, y aun cuando esta medida tiene precedente en la ley de expropiación forzosa y no hemos de negar que la autoridad judicial dispone de mayores elementos para hacer cumplir á los peritos su cometido, implica el reconocimiento de cierta debilidad ó impotencia de parte de la Administración para realizar funciones que le son propias, y ha de ocasionar alguna demora en el servicio de comprobación de valores. Conveniente nos parece también que se haya procurado poner tasa á los honorarios de los peritos, pues la excesiva cuantía de aquéllos retrae en no pocos casos al contribuyente de utilizar el recurso que le concede el reglamento; pero abrigamos el fundado temor de que aquella traba dificultará frecuentemente las operaciones de comprobación, pues muy especialmente los ingenieros agró-

nomos y los agrimensores con título, que es á quienes en primer término es forzoso y conviene acudir por su mayor competencia, rehusarán aceptar el encargo con una retribución que en muchas ocasiones no les reintegrará siquiera de los gastos de locomoción. Supongamos el caso de una sucesión hereditaria en línea directa, en que el valor de los bienes relictos sea de 30.000 pesetas, ejemplo que no ha de parecer raro, por cuanto en los distritos rurales son muchas las de menor importancia; pues bien, siendo en este caso 300 pesetas lo que el contribuyente habrá de satisfacer por el impuesto de derechos reales y no pudiendo exceder las dietas y honorarios de cada perito del veinte por ciento, devengarían en el caso indicado 60 pesetas, por cuya remuneración no es de esperar que acepten las molestias que lleva consigo el abandonar su residencia y los penosos trabajos de campo.

Art. 10. Los liquidadores del impuesto devengarán los honorarios que á continuación se expresan:

	Pesetas.
1.º Por el examen de todo documento que contenga hasta 20 folios, esté ó no sujeto al impuesto, y por la extensión de la nota correspondiente....	0,50
Por cada folio que pase de 20.....	0,05
2.º Por la busca de antecedentes y expediciones de certificación relativa al impuesto, á instancia de parte interesada ó por mandato judicial.	2
Si la certificación ocupa más de una página de 25 líneas á 20 sílabas, por cada página más, esté ó no ocupada íntegramente	1
3.º Por la liquidación del impuesto el 1,50 por 100 del importe de la cuota del Tesoro.	

Siempre que por voluntad del contribuyente se hagan dos liquidaciones por un mismo acto, una provisional y otra definitiva, devengará el liquidador el premio por la diferencia entre la última y

la provisional, si aquélla ascendiese á mayor suma, y por ningún motivo podrán los interesados diferir el pago del impuesto liquidado, ni aun á pretexto de reclamación contra la liquidación practicada, sin perjuicio del derecho á la devolución que proceda. Cuando la cuota é interés no excedan de 25 pesetas, se dispondrá lo conveniente para facilitar la liquidación y el pago.

Dispone este artículo que cuando por voluntad del contribuyente se practiquen por un mismo acto dos liquidaciones, una provisional y otra definitiva, el liquidador tendrá derecho á percibir el premio que le corresponda con arreglo á la tarifa precedente por las dos, si bien en la segunda sólo por la diferencia que resulte entre ésta y la provisional; pero como puede haber casos en que la doble liquidación se verifique no á petición del contribuyente, aunque si por causa de él, creemos conveniente hacer alguna indicación respecto al particular. Supongamos que, presentada á liquidación una escritura de venta y satisfecho el impuesto correspondiente por los valores en aquélla declarados, la Administración tiene noticia de que se ha ocultado el valor verdadero de los bienes, y una vez comprobado éste resulta aumento, por el cual ha de liquidarse; pues bien, en este caso, como la segunda liquidación se verifica por causa del contribuyente, no sería justo privar al liquidador de los honorarios que por ella le corresponden. Tal creemos es el espíritu de la ley, pues si de la exclusiva voluntad de los interesados dependiera, en pocos casos sería voluntaria la liquidación definitiva, puesto que se realiza en cumplimiento de preceptos reglamentarios.

La pérdida de tiempo y la suma de molestias que sufre el contribuyente para realizar cualquier pago, por insignificante que sea, sobre todo desde que se encargó el Banco de España del servicio de Tesorería, ha llamado justamente la atención de los legisladores y á esto obedece la prevención contenida en el último párrafo de este artículo, de que se disponga lo conveniente para facilitar la liquidación y el pago de las cuotas é intereses que no excedan de 25 pesetas. En el dictamen aprobado por el Congreso se proponía que dichas cuotas habrían de satisfacerse por medio de timbre ó papel de pagos al Estado, pero sin duda se comprendió la perturbación que tal procedimiento había de producir en la conta-

bilidad del impuesto, y fué desechado en el dictamen del Senado, limitándose á consignar esa disposición vaga, para cuya ejecución ninguna medida se ha consignado en el reglamento. La dificultad no está precisamente en lo que se demore la liquidación, pues los documentos de tan escasa importancia se liquidan en casi todas las oficinas en el mismo día de presentarse. La demora proviene de que es preciso sentar la liquidación en distintos libros, extender el mandamiento de ingreso, tomar razón de éste en la Administración de Contribuciones y en la Intervención, acudir á las cajas del Banco para verificar aquél, registrar en las mismas oficinas la carta de pago y extender la nota en el documento, operaciones todas que exigen tiempo y que son igualmente necesarias en un ingreso de una peseta, que en otro de un millón de reales. Sin embargo, mucho podía abreviarse disponiendo que los documentos de escasa cuantía se liquiden el mismo día que se presenten y que el ingreso que produzcan se verificara en las depositarías-pagadurías de Hacienda.

ARTÍCULOS ADICIONALES

Primero. Las disposiciones de la presente ley comenzarán á regir y aplicarse desde 1.º de Octubre próximo, salvo lo dispuesto en la disposición transitoria de la misma.

Segundo. Los actos, herencias y contratos anteriores á dicha fecha que se presenten á liquidar en el plazo de seis meses, á partir de la misma, se liquidarán por las tarifas vigentes en la época en que hubiese tenido lugar la transmisión legal, siempre que les fueran más favorables. Pasado este plazo, se liquidarán sin excepción con arreglo á la presente ley.

Tercero. Los actos, herencias y contratos anteriores á 1.º de Julio del corriente año que se presenten á liquidar hasta el 31 de Diciembre del mismo no devengarán multas ni intereses de demora, aun cuando estuviesen en ellos incursos.

Si por alguno de dichos actos, herencias ó contratos se hubiere

exigido multa ó intereses de demora se entenderán ambas cosas condonadas, procediéndose á su devolución.

Cuarto. El Ministro de Hacienda dictará las disposiciones reglamentarias y demás que crea convenientes para la ejecución de esta ley.

(Consúltese el comentario al art. 1.º del reglamento.)

En cuanto al art. 2.º de los adicionales, ninguna duda puede ofrecer que los actos y contratos anteriores á 1.º de Octubre que se presenten en el plazo de seis meses, ó sea hasta 31 de Marzo, habrán de liquidarse con arreglo á la tarifa vigente ó á la que rigiera en la fecha de la transmisión legal, optando por la que resulte más favorable al contribuyente; pero lo que no aparece igualmente claro es si tal precepto es aplicable á todos los actos y contratos sin distinción de fechas, aun cuando sean anteriores al año de 1845, ó habrán de seguirse liquidando éstos por las Administraciones de contribuciones en concepto de *extinguidas*, como se ha venido haciendo hasta ahora. Las palabras de la ley son tan terminantes al decir *sin excepción alguna*, que bien pudiera afirmarse que á partir del 1.º de Abril próximo los liquidadores del impuesto son los únicos competentes para liquidar todo documento, sea cual fuese su fecha; pero la circunstancia de continuar figurando en el presupuesto de ingresos el concepto *contribuciones extinguidas* nos hace dudar acerca de cuál haya sido el propósito del legislador. Se comprende que tratándose de tributos que desaparecieron merced al sistema tributario planteado en 1845 para no ser substituídos por otros equivalentes, aunque con distinta denominación, se liquiden todavía en el concepto genérico de *extinguidas*; pero como *la alcabala, el impuesto de hipotecas, el de traslaciones de dominio y el de derechos reales* son en la esencia una misma cosa, no hay razón para que subsista en cuanto á ellos una diferencia que á nada práctico conduce. Esperamos que muy en breve se dicte una disposición de carácter general en el sentido expuesto, y entre tanto creemos que los liquidadores no cometerán extralimitación alguna liquidando todos los documentos sin excepción, sea cual fuese su fecha y la en que tuviera lugar la transmisión legal.

Respecto al perdón de multas é intereses de demora que por el art. 3.º

se concede á los actos anteriores á 1.º de Julio último que se presenten á liquidar hasta 31 de Diciembre próximo, sabido es que como tal gracia arranca de la disposición transitoria de la ley de 30 de Junio, ha de alcanzar á todos los que se presentaran después del 1.º de Julio, aunque la ley de 25 de Septiembre no haya empezado á regir hasta 1.º de Octubre. Así lo ha declarado la Dirección general de Contribuciones al examinar diversas consultas que sobre el particular se le hicieron, y ha venido á confirmarlo el párrafo segundo del citado art. 3.º al disponerse en el mismo que, si por alguno de dichos actos ó contratos se hubiese exigido multa ó intereses de demora, se entenderán ambas cosas condonadas, procediéndose á su devolución.

ARTÍCULO TRANSITORIO

El Gobierno, después de oír á la Diputación provincial de Vizcaya, en cumplimiento de lo prevenido en el art. 14 de la ley de Presupuestos de 29 de Junio de 1887, y de resolver lo que sea procedente, señalará el día en que haya de principiar á exigirse el impuesto de 0,10 por 100 sobre las transmisiones de efectos públicos en que intervengan los agentes del comercio á que el Código mercantil, en su art. 93, concede carácter de notarios.

Aprobada por S. M.—Madrid 25 de Septiembre de 1892.—El Ministro de Hacienda, *Juan de la Concha Castañeda*.

En ninguna de las bases de la ley de 30 de Junio último se encuentra la facultad de que pudiera estar investido el Gobierno para suspender indefinidamente el cobro del impuesto establecido sobre la transmisión de efectos públicos, y como por otra parte la razón que en el preámbulo de la ley de 25 de Septiembre se invoca como fundamento de tal disposición no es en verdad muy convincente, pues las Cortes no podían ni debían ignorar que las Provincias Vascongadas y Navarra no están sujetas al régimen económico de las demás provincias de España, y la des-

igualdad que puede resultar entre unos y otros mercados, en cuanto á las operaciones bursátiles, existe también respecto á los demás actos sujetos por primera vez al impuesto, como son las anotaciones, embargos, fianzas, préstamos sobre valores comerciales, etc., presumimos con algún fundamento que el aplazamiento tiene todos los visos de una derogación del precepto legal, por haber reconocido, aunque tarde, los gravísimos inconvenientes de gravar las operaciones bursátiles.

REGLAMENTO GENERAL

PARA LA ADMINISTRACIÓN Y REALIZACIÓN DEL IMPUESTO
DE DERECHOS REALES Y TRASMISIÓN DE BIENES

CAPÍTULO PRIMERO

Actos sujetos al impuesto y tipos de imposición.

Artículo 1.º Desde 1.º de Octubre de 1892 se liquidará y percibirá en la Península é islas adyacentes el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, conforme á la ley de esta fecha, redactada con arreglo á la de bases de 30 de Junio del corriente año.

En las Provincias Vascongadas y en la de Navarra continuará exigiéndose dicho impuesto en la forma establecida por las disposiciones vigentes.

Aunque no es completamente exacto lo que en este artículo se dispone respecto á la fecha en que se ha de comenzar á liquidar el impuesto con arreglo á la ley de 25 de Septiembre último, pues conforme á lo preceptuado en la disposición segunda de los artículos transitorios, los actos, herencias y contratos anteriores á 1.º de Octubre que se presenten á liquidar en el plazo de seis meses contados desde dicho día, se liquidarán por las tarifas vigentes en la época en que hubiese tenido lugar la transmisión legal, siempre que sean más favorables para el contribuyente, habremos de reconocer que se ha dado un gran paso y que es digna de aplauso la medida de derogar las anteriores tarifas, por lo mucho que ha de facilitar no sólo las operaciones de liquidación, sino también las de contabilidad y estadística del impuesto. La aplicación de 354 tipos que contenía

la tarifa de 31 de Diciembre de 1881 daba lugar á frecuentes é inevitables equivocaciones, puesto que la diferencia de un solo día bastaba para determinar un tipo distinto de liquidación, lo cual era causa también de que se cometieran no pocos errores en los estados mensuales de valores.

Claro es que aquella medida puede resultar onerosa y perjudicial para aquellos actos ó contratos que en la fecha en que se causaron tenían señalado un tipo menor de tributación que el que les corresponda satisfacer con arreglo á la nueva tarifa, á la cual se viene en cierto modo á dar efecto retroactivo; pero los interesados que en tal caso se encuentren no podrán quejarse con razón del perjuicio que sufran, pues sobre que éste es merecido castigo á su negligencia y al daño que han causado al Tesoro demorando la presentación de documentos, y por consiguiente el pago del impuesto, han tenido sobrado tiempo, y lo tienen aún, con el nuevo plazo de seis meses que se les concede, para evitárselo, y si no lo utilizan, á ellos mismos, y no al rigor de la ley, son imputables las consecuencias. Pero no es sólo ya el caso de diferencia en los tipos el que puede presentarse, sino también el de actos, como por ejemplo, las herencias directas que estuvieran exentas ó no sujetas en la época en que se causaron y que devenguen impuesto con arreglo á la nueva tarifa. ¿En este caso han de liquidarse ó se deben considerar exentos?

El art. 2.º de los adicionales, á que nos venimos refiriendo, es terminante y no da lugar á duda. «Pasado el plazo de seis meses, se liquidarán *sin excepción*, con arreglo al presente reglamento;» de donde se infiere que no es dable hacer distinciones entre actos exentos, sujetos ó no sujetos, con arreglo á la legislación anterior, y que todos los comprendidos en la tarifa vigente deben satisfacer el impuesto. El precepto podrá resultar duro, pero es claro, y sus efectos no deben atribuirse al rigor de la ley, sino al abandono del que, pudiendo y debiendo evitarlos, no los ha evitado. (Véase el comentario á los artículos adicionales de la ley.)

Art. 2.º Su exacción y administración se verificará conforme á las prescripciones generales contenidas en este reglamento y á las declaraciones y disposiciones que, según su carácter, dicten el Ministerio de Hacienda y la Dirección general del ramo, para la interpretación, explicación y aclaración del mismo.

No era menester, en rigor, la declaración que en este artículo se hace de que la exacción y administración del impuesto se verificará con arreglo á las prescripciones generales contenidas en este reglamento, pues habiéndose dictado con tal objeto y siendo axiomático que toda disposición posterior deroga la anterior, no podía suponerse la coexistencia del anterior y del nuevo. Sin embargo, como éste es en su mayor parte igual al de 31 de Diciembre de 1881, pues la ley de bases de 30 de Junio ha dejado subsistente casi en su totalidad la de aquella fecha, entendemos que las resoluciones de carácter general y particular dictadas como aclaración é interpretación de los preceptos contenidos en la ley y reglamento de 31 de Diciembre de 1881 deben tenerse en cuenta para resolver los casos análogos que en lo sucesivo se presenten, salvo en los puntos ó extremos que hayan sido modificados por el vigente; razón por la que hemos considerado de suma utilidad dar á conocer en la tercera parte de esta obra las más importantes de dichas resoluciones, facilitando su consulta por medio de un índice alfabético.

En cuanto á las disposiciones que dicten el Ministerio de Hacienda y la Dirección general de Contribuciones, ya á consulta de las oficinas inferiores, ya por virtud de reclamación de los interesados, sabido es que no pueden tener otro carácter que el de interpretativas, explicativas ó aclaratorias de los preceptos legales ó reglamentarios; pero como, por desgracia, entre nosotros es muy frecuente que el Poder ejecutivo invada las atribuciones del legislativo, á nadie extrañará que el primero supla las deficiencias de la ley que él mismo ha dictado, y que en la práctica se pondrán de manifiesto, pues á este propósito obedece sin duda alguna la disposición contenida en el art. 36, facultando al Ministerio de Hacienda para resolver el tipo que deba aplicarse á los actos y contratos que no lo tengan taxativamente marcado en la tarifa y no sean completamente similares á los que en aquélla se mencionan. En rigor, partiendo del principio de que sólo gozarán de exención los actos y contratos que se realicen en favor del Estado, y no siendo, por otra parte, posible, dadas las múltiples y variadas formas que la contratación reviste, que la tarifa comprenda en absoluto todos los actos á que el impuesto alcanza, no sería justo que se sustrajeran al pago los que en aquéllas no figuren, siempre que se hallen comprendidos en las bases de imposición, y de ahí la necesidad de que al

Poder ejecutivo se le conceda cierta libertad de acción para definir, en caso de duda, cuáles actos están sujetos y cuáles no.

Conviene advertir que por Real orden circular de 2 de Noviembre de 1891 se prohibió elevar consultas al centro directivo y al Ministerio, referentes á casos concretos sometidos al examen y calificación de los liquidadores, ó á la resolución de las autoridades provinciales, disposición que estimamos muy acertada, pues de otra suerte podría suceder que al resolverlas se establecieran prejuicios que coartaran en cierto modo la facultad resolutive de dichos centros, cuando á virtud de reclamación hubieran de conocer de nuevo de los casos previamente consultados. Esto no obsta para que se hagan aquellas consultas de carácter general que exija la aplicación de los preceptos de la ley ó del reglamento cuyo texto resulte oscuro ú ofrezca duda racional, y que han de servir para establecer la unidad de criterio en las distintas oficinas liquidadoras.

Art. 3.º Contribuirán al impuesto sobre derechos reales y transmisión de bienes:

1.º Las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y las de derechos reales sobre los mismos.

2.º La constitución, reconocimiento, modificación y extinción de derechos reales afectos á los bienes inmuebles.

3.º Las traslaciones de dominio de bienes muebles que se verifiquen por causa de muerte.

4.º Las de igual naturaleza que se efectúen por consecuencia de actos judiciales ó administrativos ó en virtud de contrato otorgado ante notario.

5.º Los contratos de transmisión de efectos públicos, valores industriales ó mercantiles y mercaderías, en que intervengan los agentes de comercio á quienes el Código mercantil en su art. 93 atribuye el carácter de notarios, y las transmisiones de acciones ú obligaciones de minas que tengan lugar por endoso, con arreglo á los estatutos de la Sociedad emisora, aunque en dicha transmisión no intervengan los aludidos funcionarios.

6.º Los préstamos personales que estén reconocidos por docu-

mento autorizado por notario ó funcionario administrativo ó judicial y los que se realicen con garantía de efectos públicos ó de valores industriales ó comerciales, siempre que intervenga la operación agente de Bolsa ó corredor de comercio.

Las renovaciones totales ó parciales de los préstamos, con garantía ó sin ella, á que hace referencia el párrafo anterior, quedan exceptuadas de este impuesto cuando se efectúen dentro del plazo de un año, á contar desde la fecha del préstamo. Las renovaciones ulteriores se considerarán como nuevos préstamos, si bien gozarán del mismo beneficio que las anteriores en cuanto vuelvan á renovarse durante otro año.

7.º Las anotaciones de embargo que no sean consecuencia de persecución de hipoteca, y las de secuestro y prohibición de enajenar que se ordenen practicar en el Registro de la propiedad, á virtud de providencia judicial, dictada en asuntos civiles ó en los criminales en que se proceda á instancia de parte, y las fianzas judiciales y administrativas que sean pignoraticias ó de carácter personal, cualquiera que sea el objeto á que se refieran ó el documento en que consten.

8.º Los contratos de ejecución de obras que excedan de 1.000 pesetas.

9.º Las pensiones de los Montepíos de notarios y las gratificaciones, pensiones, jubilaciones y orfandades que los Bancos, Sociedades y Compañías otorguen con arreglo á estatutos, reglamentos ó cajas particulares á sus empleados ó las familias de éstos, siempre que excedan de 1.500 pesetas.

10. La constitución, reconocimiento, modificación y extinción de cualquiera otra clase de pensiones ó rentas.

11. Todos los demás documentos, de cualquiera clase que sean, en los cuales convenga á los interesados dar autenticidad á la fecha, con respecto á terceros y á los efectos del art. 1.227 del Código civil.

Como este artículo es reproducción del primero de la ley, á fin de evitar repeticiones, véase el comentario del mismo en el lugar correspondiente.

Sólo habremos de llamar la atención acerca de dos conceptos en que el reglamento amplía el texto de la ley. Es el primero relativo á las renovaciones de préstamos, respecto al cual se da claramente á entender que no están sujetas al impuesto todas las que se verifiquen después de transcurrido el año del otorgamiento del contrato, como parecía deducirse del contexto de la ley, sino las que se realicen con mayor intervalo de un año, pues si se verifican antes de que transcurra aquel período de tiempo, están exentas. Refiérese el segundo á la adición de la palabra «rentas,» que se hace al hablar de las pensiones, que aunque no expresa un concepto idéntico en el orden jurídico, tiene á los efectos del impuesto grandísima analogía con aquéllas. La pensión propiamente dicha, que lo mismo puede constituirse por contrato que por testamento, consiste en la obligación que voluntariamente, y por un acto de pura liberalidad y esencialmente gratuito, contrae una persona de satisfacer á otra una cantidad periódicamente, ya por tiempo determinado ó indeterminado, dependiente de la realización de un hecho ó del cumplimiento de una condición. La renta ó el contrato aleatorio de renta vitalicia que define el Código civil, y que á nuestro juicio puede ser también temporal, consiste en la obligación que uno impone á otro de satisfacerle una pensión ó rédito anual mediante la entrega de un capital en bienes, muebles ó inmuebles, cuyo dominio le transfiere con la carga de la pensión. Como se ve, en el primer caso, ó sea en la pensión propiamente dicha, el pensionista adquiere graciosamente el derecho á percibir una cantidad determinada, cuya trasmisión está sujeta al impuesto aun cuando no se constituya á favor de aquél más que una obligación personal; pero en el segundo, ó sea en la renta, el receptor de ésta, si bien recibe también una cantidad periódicamente, es á título oneroso y en cambio del capital, ó bienes cuyo dominio trasmite al que ha de satisfacerle la pensión, viniendo á ser ésta como el precio de la enajenación. Existe, pues, en el primer caso un solo acto, la constitución de la pensión, pero en el segundo hay, á más de éste, otro, cual es la cesión de bienes, de la cual nos ocuparemos al examinar el art. 9.º

Art. 4.º Las adjudicaciones en pago, las compraventas, reventas y cesiones á título oneroso de bienes inmuebles y derechos rea-

les satisfarán el 3 por 100 del precio estipulado en el contrato, salvo el derecho de la Administración para comprobar aquél por los medios que en este reglamento se establecen.

En las adjudicaciones de los mismos bienes por vía de comisión ó encargo para pago se exigirá desde luego el mismo tipo de 3 por 100 sin perjuicio del derecho á la devolución, que procederá cuando los inmuebles ó derechos reales sean cedidos por el adjudicatario al acreedor en solvencia de su crédito ó enajenados para este objeto en el término de un año, á contar desde la fecha de la adjudicación.

En estos casos, las transmisiones que se realicen á favor del acreedor ó comprador de los bienes pagarán los derechos correspondientes.

Cuando las adjudicaciones para pago consistan en bienes muebles, adeudarán sólo el 0,50 por 100 de su valor, pero sin derecho á la devolución establecida en los casos de que trata el párrafo precedente.

Si los adjudicatarios de bienes inmuebles para pagar deudas falliesen antes de cumplir el año y de hacer la venta de los bienes destinados á dicho objeto, se suspenderá el plazo del año hasta el día en que se haga nueva adjudicación á los herederos del adjudicatario.

En el caso de que al presentarse el documento acreditativo de la adjudicación de bienes inmuebles ó derechos reales á la liquidación del impuesto se justificase que el adjudicatario los había ya enajenado dentro del término reglamentario y que se había satisfecho el impuesto correspondiente, no se liquidará ni exigirá éste por la referida adjudicación, haciéndose constar así por nota al pie del documento.

En las adjudicaciones en pago, aunque el adjudicatario no hace otra cosa que cobrarse de la cantidad que se le adeuda, como se realiza á su favor una transmisión de bienes inmuebles ó derechos reales, sobre los cua-

les no podía ostentar derecho alguno, de aquí el que se hallen equiparadas á las compraventas ó cesiones á título oneroso, cuyo precio es la cantidad que el deudor debía al acreedor y de cuya obligación queda solvente mediante la enajenación del dominio de los bienes ó derechos que transmite al adjudicatario. Dicho se está que no comprende este artículo las cesiones á título lucrativo, pues como éstas, aunque reconozcan por causa la remuneración por servicios, no producen obligación alguna para el cesionario, tienen jurídicamente el carácter de donaciones con arreglo al Código civil, siempre que el servicio ó mérito que se haya de recompensar con aquéllas no constituya una verdadera deuda exigible por parte del donatario, pues en este caso sería una verdadera cesión en pago ó á título oneroso. Algún caso hemos visto en que la adjudicación ó cesión de bienes se hace por vía de indemnización de perjuicios, que se suponen sufridos por el cesionario, y como tal causa pudiera invocarse tan sólo con el propósito de eludir en parte el impuesto, creemos que el liquidador no debe atenerse para calificar el acto á la simple manifestación de las partes contratantes, sino que debe fijarse en la causa ó razón del perjuicio y en la valuación ó determinación de éste, pues si tales circunstancias no se expresan en el contrato, ó aun determinándose la cuantía de los perjuicios que se trata de indemnizar no guarda relación con el valor de los bienes, es visto que se trata de encubrir una verdadera donación, y como tal, debe liquidarse.

De muy distinta índole son las adjudicaciones por vía de comisión ó encargo para pago de deudas, de que también se ocupa este artículo, pues como éstas, aunque produzcan una transmisión á favor del adjudicatario, por ser este requisito indispensable para que aquél á su vez pueda cumplir el encargo recibido, no constituyen sino un apoderamiento especial en virtud del cual el dominio de los bienes no se trasfiere con carácter definitivo, sino provisional ó interinamente, el legislador, en previsión de que pueda demorarse indefinidamente el cumplimiento del encargo, ha querido que desde luego se satisfaga el impuesto como si se tratara de una adjudicación definitiva, pero reconociendo el derecho á la devolución de lo pagado por tal concepto si en el plazo de un año se enajenan los bienes adjudicados, pues en este caso el comprador satisface el que corresponde á la verdadera transmisión. Esto se entiende cuando los bienes adjudicados

para pago de deudas sean inmuebles ó derechos reales, pues cuando la adjudicación consista en muebles ó metálico habrá de liquidarse al tipo de cincuenta céntimos por ciento, sin que haya lugar á devolución alguna. No se nos alcanza la razón de esta diferencia, por que si bien es verdad que tratándose de la adjudicación de bienes muebles, el adjudicatario puede hacer pago al acreedor, bien entregándole los bienes mismos ó su equivalencia en metálico quedándose con aquéllos, sin que sea preciso que tales actos se hagan constar por medio de documento público, no es menos cierto que cuando el adjudicatario realiza la venta de los inmuebles, con su importe paga al deudor también, y este acto, que constituye una verdadera adjudicación de muebles en pago de deudas, se escapa á la acción del impuesto. La lógica exigía que, tanto en uno como en otro caso, la adjudicación se liquidara á los tipos de tres y dos por ciento, según la distinta clase de bienes en que consistiera, pero con derecho á la devolución si dentro del plazo señalado se adjudicaban definitivamente aquéllos al acreedor en pago de su crédito, ó se enajenaban á tal objeto, pues de otra suerte resultará que en muchas ocasiones el adjudicatario, por vía de comisión ó encargo, hará suyos los bienes sin satisfacer más que cincuenta céntimos por ciento.

Aunque no es cosa nueva, pues está ya resuelto por Reales órdenes de 4 de Octubre de 1876 y 21 de Noviembre de 1887, que en los casos de adjudicación para pago de deudas no procede exigir el impuesto cuando al presentarse los documentos en que aquélla se haga, se acredite tener ya satisfecho el correspondiente á la enajenación de los bienes por el adjudicatario, nos parece muy oportuno que se haya consignado en el reglamento. Es de advertir que, conforme á lo resuelto en un caso particular por la Real orden de 8 de Julio último, que nuestros lectores podrán consultar en el lugar correspondiente de esta obra, se ha ido aún más allá en este punto de lo que á nuestro juicio es conveniente, pues se declaró que, aun habiéndose liquidado el acto de adjudicación para pago de deudas, si antes de verificar el ingreso se justifica haber enajenado el todo ó parte de los bienes y realizado el pago del impuesto por este concepto, procede rectificar aquella liquidación y rebajar de la misma lo satisfecho por las ventas. Entendemos que tal procedimiento es perturbador para el buen orden de la contabilidad, y que una vez hecha la liquidación de lo adjudic-

cado por comisión ó encargo, debe satisfacerse íntegro su importe, sin perjuicio de que el interesado solicite la devolución de la parte correspondiente á los bienes enajenados.

El plazo para reclamar la devolución de lo liquidado en concepto de adjudicación para pago de deudas es el de cinco años, con arreglo al artículo 137 de este reglamento, contados desde la fecha en que se verifica la enajenación de los bienes ó su adjudicación en pago al acreedor, pero siempre que dicha venta ó adjudicación se realicen dentro del año siguiente á la adjudicación provisional hecha al pagador de deudas, y si éste falleciere sin poder cumplir su encargo, en el expresado plazo, dentro de otro período igual que habrá de contarse desde que se haga nueva adjudicación con el mismo objeto.

Nos llama la atención que al ocuparse este artículo del caso en que fallezca el adjudicatario para pago de deudas se diga que el plazo de un año quedará en suspenso hasta que se haga nueva adjudicación á los herederos de aquél; pues como su causante no adquirió el dominio de los bienes por dicha adjudicación, ni los herederos tienen ningún derecho á ellos, no es preciso que á los mismos se confiera el encargo puramente de confianza de pagar las deudas, pudiendo hacerse á tercera persona por los interesados en la testamentaria deudora.

Bueno será advertir que, como llegado el caso de devolución por el concepto indicado, la que se devuelve es la cantidad que se satisfizo por adjudicación para pago, en nada afecta á aquélla el mayor ó menor valor en que se hayan enajenado los bienes.

En cuanto al contrato de compraventa, conviene tener presente el caso ya resuelto por la Real orden de 29 de Agosto de 1889, de que una persona ceda á otra una finca manifestando que la compró por encargo y con dinero del cesionario, pues si en la escritura de compra no se justificó en legal forma el apoderamiento ó encargo, aunque el dinero con que se adquiriera no fuese del comprador, la supuesta cesión es una verdadera venta al cesionario, y como tal debe liquidarse.

El mismo concepto de compraventa es aplicable al caso en que la transmisión de los bienes se realice por medio de rifas, según lo declarado en la Real orden de 24 de Septiembre de 1868, pues como el sorteo no es sino la forma de que el vendedor se vale para verificar la enajenación,

aquél no puede en modo alguno modificar la verdadera naturaleza del contrato. Quizás se arguya que el favorecido por la suerte no entrega el justo precio de la cosa y la adquiere á título lucrativo; pero el vendedor lo recibe representado por el producto de los billetes vendidos, y el jugador corre el riesgo de perder lo que jugara si no resulta favorecido por la suerte.

Como el impuesto recae sobre la transmisión de bienes y derechos, dicho se está que la *promesa de vender* no constituye un acto sujeto á aquél, conforme á lo declarado en las Reales ordenes de 11 de Septiembre de 1867 y 4 de Abril de 1892; pero téngase en cuenta que no siendo necesario para que se perfeccione el contrato de compraventa, según lo dispuesto en el art. 1.450 del Código civil, la entrega del precio ni de la cosa vendida, la falta de estos requisitos no es suficiente para calificar el acto de *promesa de venta*, siempre que de las cláusulas del contrato se deduzca claramente que el comprador adquiere el dominio de los bienes.

Art. 5.º Las compraventas con cláusula de retrocesión pagarán el 3 por 100, según dispone el art. 4.º; pero si, por cumplirse el plazo ó condición impuesta, vuelve la propiedad, sea nuda ó plena, al vendedor, pagará éste el 1 por 100.

La transmisión del derecho de retroventa, en virtud de contrato, queda sujeta al pago del 3 por 100 del precio en que se adquiriera el derecho; pero cuando el adquirente haga uso de aquél retrayendo la finca satisfará el 3 por 100 de la diferencia que resulte entre el precio por el cual adquirió dicho derecho y el valor total del inmueble, ó sea de la cantidad total que hubiese satisfecho el primitivo comprador por la adquisición de la finca.

Si la transmisión del referido derecho se verifica por título hereditario, satisfará el impuesto que corresponda con arreglo á la escala de herencias y legados, computándose el valor del derecho de retroventa por la diferencia que resulte entre el verdadero valor del inmueble ó derecho real que haya de retraerse y el precio que hubiere mediado en el primitivo contrato de venta con pacto de retrocesión.

El heredero ó legatario del derecho de retroventa, al hacer uso de él, satisfará el 1 por 100, á cuyo pago venía obligado el causante.

Lo dispuesto en el art. 52 de este reglamento acerca de las condiciones resolutorias no tendrá aplicación cuando se rescinda la venta por cumplirse la condición del retro.

(Véase el comentario al art. 2.º de la ley.)

El contrato de compraventa con cláusula de retrocesión, ó sea lo que el Código civil denomina retracto convencional, devenga el mismo tipo que el que se verifica sin tal condición; pero como en aquel caso el vendedor se reserva el derecho de adquirir de nuevo la finca si dentro del plazo estipulado devuelve el precio recibido, el legislador no ha querido que esa nueva transmisión, en virtud de la cual recobra el primitivo dueño el dominio temporalmente perdido, satisfaga los mismos derechos y le ha señalado el uno por ciento.

Sin embargo, cuando el vendedor transmite por contrato aquel derecho de naturaleza real, por cuanto mediante su ejercicio reivindica la finca, el adquirente del mismo debe satisfacer el tres por ciento del precio en que lo adquiera, sin perjuicio de que al hacer uso de aquél satisfaga el tres por ciento también de la diferencia que resulte entre el precio por el cual adquirió el derecho y la cantidad total que hubiese satisfecho el primitivo comprador. Ejemplo: si la finca se vendió en 5.000 pesetas y el vendedor transmite el derecho de retracto por 1.000, el adquirente de éste satisfará primero el tres por ciento de las 1.000 pesetas, y al retraer igual tipo sobre 4.000 pesetas, diferencia entre el precio del derecho y el de la venta. Como se ve, el retrayente no satisface en rigor el tres por ciento *del valor total* del inmueble que adquiere, pues si conforme á lo que disponen los artículos 5.º de la ley y 67 y 82 del reglamento, el valor de los bienes se determina por el precio en venta cuando su transmisión se verifica por contrato á título oneroso, es evidente que el coste ó precio que para el retrayente representa la finca no es el de 5.000 pesetas que medió en el primitivo contrato, sino el de 6.000, puesto que satisfizo 1.000 por la adquisición del derecho de retroventa, sin el cual no hubiera podido hacer suya la finca.

Así lo prevenía el reglamento anterior, teniendo en cuenta sin duda que en el contrato con cláusula de retrocesión no existe el mismo interés de parte de los contratantes en fijar el justo precio de los bienes que en la venta definitiva; pero en el nuevo, prescindiendo de esta importante circunstancia y confundiendo lastimosamente el *valor* y el *precio*, se ha introducido una modificación que puede ser perjudicial á los intereses del Tesoro si los liquidadores no procuran hacer la comprobación de valores al presentarse el contrato de venta.

Distinto criterio, y ya más conforme con el que dejamos apuntado, se ha seguido para determinar el valor del derecho de retroventa cuando se trasmita por título hereditario, el cual se computará por la diferencia que resulte entre el verdadero valor del inmueble ó derecho real que haya de retraerse y el precio que hubiere mediado en el primitivo contrato. Ejemplo: si la finca se vendió en 5.000 pesetas, y comprobado su verdadero valor por cualquiera de los medios que la Administración tiene á su alcance y señalan los arts. 77 y 78, resultara ser de 8.000 pesetas, el heredero del vendedor satisfará por la adquisición del derecho de retroventa el tipo que corresponda, según el grado de parentesco con el causante, sobre 3.000 pesetas que es la diferencia. Aunque el reglamento nada dice respecto al caso en que el derecho á retraer se trasfiera por otro título lucrativo que no sea el de herencia, entendemos que ha de serle aplicable la misma disposición que en aquélla.

Puede muy bien ocurrir que el valor que resulte de comprobación sea exactamente igual al precio en que fué enajenada la finca, y en este caso, como falta la diferencia, que es la base ó materia imponible, no hay términos hábiles de practicar liquidación alguna. De lamentar es que no se haya previsto este caso, pues como la transmisión del derecho se realiza como en los demás casos, y ese derecho tiene forzosamente algún valor, no cabe decir que no hay acto sujeto al impuesto ó exento del mismo, pues ninguna de las dos cosas es exacta; así es que el liquidador debe consignar en la nota del documento que no ha lugar á exigir el impuesto conforme á lo preceptuado en el art. 5.º, por no existir diferencia entre el precio de enajenación y el valor comprobado del inmueble. Esta deficiencia pudo muy bien suplirse señalando un valor al derecho de retroventa, como se ha señalado á otros derechos reales y á las servidumbres personales.

En el caso de retracto legal, como al retraer se rescinde la primitiva enajenación sin que cause efecto alguno, realízase en rigor una nueva venta á favor del retrayente, quien se subroga en los derechos del primitivo comprador, y por consecuencia, aquél debía satisfacer el tres por ciento conforme á lo dispuesto en varias órdenes que ya no es del caso citar, sin perjuicio de devolver al primitivo comprador el impuesto satisfecho. Habida consideración á que, con arreglo al art. 1.518 del Código civil, el retrayente está obligado á reintegrar al primitivo comprador de todos los gastos, y cualquier otro pago legítimo hecho por razón de la venta, por Real orden de 16 de Julio de 1892 se declaró que, una vez satisfecho el impuesto por la primera venta, no debía exigirse en la segunda, ó sea en el retracto, doctrina que ha prevalecido en el nuevo reglamento, como puede verse consultando el art. 53. Sin embargo, en el caso de que no se justifique estar hecho el pago por la primera venta, creemos que debe exigírsele al retrayente.

El reglamento se refiere tan sólo á la retrocesión de bienes inmuebles, sin duda por ser ésta la más frecuente; pero como no es imposible que aquel pacto tenga lugar en la venta de bienes muebles, dados los términos en que aparece redactado el art. 1.507 del Código civil, conviene examinar cuáles serán los tipos aplicables en este caso. El art. 16 del reglamento señala el uno por ciento á la transmisión de bienes muebles, cuando ésta se hace con carácter revocable, y como la condición de retraer implica precisamente la revocabilidad de la venta, entendemos que ese mismo debe ser el tipo con arreglo al cual se liquiden las transmisiones de bienes muebles con cláusula de retrocesión. Pero ¿qué debe pagar el vendedor cuando retraiga los bienes? Nada dice el reglamento respecto al particular, pero por analogía y conforme al principio consignado en el párrafo segundo del art. 36, creemos que el retrayente debe satisfacer también el uno por ciento, puesto que si bien la transmisión á su favor tiene carácter definitivo, con ella no hace otra cosa que recobrar el dominio de que temporalmente estuvo privada.

Mucho se ha discutido acerca de si la retroventa constituía una condición resolutoria que diera lugar á la devolución del impuesto liquidado por la venta, con arreglo al art. 53 del reglamento, y aunque todas las opiniones estaban conformes en reconocer los efectos resolutorios de

aquel pacto, no lo estaban igualmente en cuanto al derecho á la devolución del impuesto. Por Reales órdenes de 14 de Septiembre de 1883 y 17 de Marzo de 1891 se declaró que no procedía la devolución, pero por decreto sentencia del Tribunal contencioso-administrativo de 28 de Abril de 1884 se resolvió todo lo contrario. El artículo que comentamos ha venido á decidir en definitiva la cuestión en el primer sentido, y á nuestro juicio muy fundadamente, pues tratándose de una rescisión voluntaria del contrato, si las de esta clase dieran derecho á la devolución del impuesto, los contratantes tendrían ese medio fácil de burlar el pago.

Art. 6.º En las permutas pagará cada permutante el 1,50 por 100 del valor igual de los bienes respectivos, y por la diferencia que resultase entre unos y otros pagará el 3 por 100 el que figure como adquirente de los de más valor.

Cuando entre los bienes permutados haya algún inmueble situado en territorio donde no sea de aplicación este reglamento, no se exigirán los derechos que en otro caso corresponderían al mismo.

Las permutas de bienes inmuebles por bienes muebles se liquidarán exigiendo el 1,50 por 100 del valor igual al adquirente del inmueble, y el 1 por 100 al del mueble y por la diferencia se exigirá al adquirente el 3 ó el 2 por 100 según sea inmueble ó mueble el de más valor.

Aunque en la permuta se realizan en rigor dos transmisiones de bienes inmuebles, y en este concepto parecía lógico que cada permutante satisficiera por entero el impuesto, como el acto ó contrato es uno con la diferencia respecto á la compraventa de que el precio consiste en bienes inmuebles también en vez de metálico, se establece que cada permutante devengue tan sólo la mitad, excepto el que adquiriera los bienes de mayor valor, que satisfará el tipo completo del dos por ciento sobre la diferencia. Ejemplo: A. permuta una finca que vale 6.000 pesetas por otra que pertenece á C. y cuyo valor es de 8.000; pues bien, A. satisfará una peseta cincuenta céntimos por ciento de 6.000 pesetas y el tres por ciento de 2.000, mayor valor de la finca que adquiere, y C. solamente una peseta cincuenta céntimos por ciento de 6.000 pesetas. Como puede darse el caso

de que una de las fincas permutadas radique en territorio exento, ó mejor dicho, donde el impuesto no se exige conforme á las prescripciones de este reglamento, como sucede en las Provincias Vascongadas, claro es que el impuesto sólo debe exigirse al permutante que adquiere la finca situada en territorio donde la ley y reglamento rigen. También puede ocurrir que de las fincas permutadas una radique en la Península é islas adyacentes y otra en las islas de Cuba ó Puerto Rico, por ejemplo, y en este caso, aunque tanto en uno como en otro punto se satisface el impuesto, como el Tesoro de la Península es distinto del de las posesiones de Ultramar, en cada uno de aquellos debe liquidarse y satisfacerse el derecho correspondiente á la finca situada en el mismo. Téngase también en cuenta lo que prescriben los arts. 28 y 29 de este reglamento, pues si alguno de los permutantes adquiere finca cuya cabida no exceda de tres hectáreas, ó que por virtud de la permuta se acumule á otra que con anterioridad perteneciera al que adquiere la permutada, ó, por último, que se halle situada en zona de ensanche, entonces no puede liquidarse respecto al mencionado adquirente sino por los tipos que en dichos artículos se establecen.

Este artículo nada dice en cuanto á las permutas de bienes muebles, pero como el caso, aunque raro, puede presentarse, creemos conveniente ocuparnos de él. Ateniéndonos al principio establecido respecto á las permutas de inmuebles en que sólo se exige á cada permutante la mitad de los derechos y sin perder de vista lo que se preceptúa en el párrafo segundo del art. 36, opinamos que cada uno de los contratantes debe satisfacer el uno por ciento, opinión tanto más fundada cuanto que se acomoda al criterio en que se inspira este mismo artículo para determinar los distintos tipos aplicables al caso en que se permuten bienes muebles por inmuebles.

Art. 7.º La constitución, reconocimiento, modificación ó extinción de los derechos reales impuestos sobre bienes inmuebles, censos, foros y subforos, ó de cualquier modo que se denominen por la ley ó la costumbre, satisfarán el 3 por 100 del capital constituido, reconocido, modificado ó extinguido.

Cuando el censalista acredite haber satisfecho el impuesto por

la adquisición del censo, y el reconocimiento sólo implique ó tenga por objeto evidenciar una rehabilitación del ejercicio del derecho por parte del censalista, dicho reconocimiento no estará sujeto al impuesto.

La distribución ó señalamiento de capital y pensiones de los censos y demás derechos reales entre las fincas afectas, ó la reducción á una ó varias fincas de derechos que gravitaban sobre mayor número de ellas, se reputará para los efectos del impuesto como simple modificación de la hipoteca, devengando el señalado á este concepto.

Una modificación importante se introduce por el párrafo segundo de este artículo, que bien puede asegurarse que destruye el precepto de la ley en lo que se refiere al acto del *reconocimiento* de la existencia de derechos reales, puesto que aquél no puede tener nunca otro carácter que el de rehabilitar al censalista en el ejercicio del derecho que pudo serle discutido. Cuando el censalista ó dueño del derecho real acredite haber satisfecho el impuesto correspondiente por la adquisición de aquél, el reconocimiento del mismo no lo devengará, porque en rigor nada nuevo adquiere, pues si bien uno de los modos de perder todo derecho es la prescripción, mientras ésta no se declara legalmente, la presunción es favorable al dueño ó poseedor de aquél. Este precepto, que parece sencillo, ha de ofrecer en la práctica no pocas dificultades, algunas de las cuales apuntaremos. Si el censalista no pudiera acreditar el pago porque en la fecha en que se verificó la adquisición del censo ó derecho real, tal acto no estuviera sujeto al impuesto, ¿disfrutará el reconocimiento de la exención que en este artículo se concede? Opinamos que no, pues si á primera vista parece que no debe perjudicarle la circunstancia de no haber estado sujeto el acto en su origen, penetrando en el espíritu de la disposición indicada, se comprende fácilmente que la exención obedece al propósito de que no se paguen dos veces los derechos por un solo acto, y este doble pago no existe cuando no se satisfizo el impuesto al adquirir el derecho. Para sostener el criterio opuesto es preciso violentar el texto del precepto legal, toda vez que éste exige que se haya satisfecho con anterioridad el

impuesto, y además se le daría una interpretación amplia y extensiva, cuando en materia de exenciones, por lo mismo que entrañan un privilegio perjudicial á los intereses del fisco, debe ser restrictiva y limitada á los casos que la ley taxativa y claramente determina. ¿Qué se hará en el caso de que, no habiendo pagado el impuesto por la adquisición, el contribuyente lo satisfaga por el reconocimiento? ¿Se entenderá que por esto que da libre de satisfacer el que correspondía á aquélla? Como tal opción entrañaría una condonación no sólo de las cuotas, sino de las multas y recargos en que se hubiera incurrido por falta de presentación y pago del impuesto correspondiente á la primitiva adquisición del derecho, entendemos que cuando tal caso se presente debe exigirse lo que corresponda al documento primitivo, declarando exento el reconocimiento, pues no de otra manera pueden armonizarse la exención que por este artículo se concede, con la obligación del contribuyente de satisfacer el impuesto por la adquisición del derecho.

Como la acción real, que es inherente y esencial á los censos y demás derechos reales, no puede confundirse en modo alguno con el contrato accesorio de hipoteca, siquiera los efectos de la primera tengan gran analogía con los de la obligación que por el segundo se contrae, es de lamentar que por lo que al impuesto se refiere se equiparen á la modificación simple de hipoteca la distribución y señalamiento del capital y pensiones entre las distintas fincas afectas, y la reducción á una ó varias, de derechos que gravitaban sobre mayor número, con tanto más motivo cuanto que tal distribución ó señalamiento afecta tan sustancialmente al derecho real ó censo constituido, que según lo prevenido en el art. 1.618 del Código civil, cuando aquélla se verifique, se entenderá que se constituyen tantos nuevos censos como fracciones se hagan de la finca censada. ¿Cuál ha de ser la base ó capital liquidable cuando se trate de la reducción del derecho real á menor número de fincas de las anteriormente gravadas ó á parte tan sólo de la única que lo estuviera? No falta quien sostiene que debe serlo sólo el valor de las fincas ó porción de finca que queda liberada; pero como el censo es indivisible conforme al precepto antes citado, la liberación parcial influye en la totalidad del derecho constituido, por cuanto disminuye de un modo real y efectivo la garantía del censalista, y por tanto los cincuenta céntimos por ciento que en concepto de

modificación de hipoteca habrán de satisfacerse, deben liquidarse sobre el capital total del censo. ¿Podrá estimarse también como simple modificación de hipoteca la subrogación del censo en otra finca distinta de la que aparecía gravada? Entendemos que no, porque como el derecho real se extingue totalmente con relación á la primera y se constituye de nuevo é íntegramente también sobre otra que estaba libre, ya no se trata de una simple modificación de hipoteca, sino de la extinción y constitución de derecho real, por cuyos dos conceptos debe satisfacerse el tres por ciento.

Por Real orden de 10 de Octubre de 1889 se declaró que al constituirse el censo enfiteútico, que como es sabido consiste en la cesión del dominio útil de una finca mediante el pago de una pensión ó canon anual en señal del reconocimiento del dominio directo que se reserva el enfiteuticario, se realizan dos actos sujetos al impuesto del tres por ciento: uno de cesión de la finca, por el cual debe liquidarse á cargo del adquirente ó enfiteuta sobre la base del valor de aquélla sin deducción del capital del censo, y otro de constitución del derecho real de censo á favor del cesionario que corresponde liquidar sobre la base del capital por que dicho censo se constituye á cargo del mismo. Como la cesión del dominio útil y el señalamiento de la pensión no son dos estipulaciones distintas é independientes entre sí, sino factores ó términos esenciales y constitutivos de una sola convención, que es la constitución del censo enfiteútico, no se comprende en rigor, esa dualidad de actos á que la mencionada disposición se refiere, con tanto más motivo cuanto que por Real orden de 29 de Mayo de 1891, dictada de acuerdo con el dictamen emitido por la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado, se declaró que al constituirse el censo reservativo, en el cual la transmisión del dominio de la finca es completa, sólo hay un acto sujeto al impuesto, que es el de cesión á título oneroso, y por tanto que nada debe satisfacer el censalista, por cuanto, lejos de adquirir, se desprende de la propiedad que sobre los bienes cedidos tenía.

Para resolver la contradicción que entre ambas resoluciones existe, preciso es acudir á los principios que respecto á la calificación del acto liquidable se establecen en los arts. 35 y 69 del reglamento. Declárase en el 35 que á una sola convención no puede exigirse más que el pago de

un solo derecho, pero que cuando un mismo acto ó contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente en la tarifa, se exigirá el derecho señalado á cada una de aquéllas. De modo que aunque el acto es uno, «constitución de censo,» como por efecto de éste se realiza además en los censos enfitéutico y reservativo la «cesión de bienes,» acto comprendido claramente en el art. 69 y señalado separadamente en la tarifa, por ambos debe satisfacerse el impuesto.

Como el contrato conocido en Cataluña con el nombre *rabassa morta* participa de todos los caracteres del censo enfitéutico, según lo declarado en acuerdo de la Dirección general de 12 de Octubre de 1854, en tal concepto debe satisfacer el impuesto, sin que obste el que la pensión ó canon haya de satisfacerse en frutos, por cuanto el valor de éstos á los precios medios corrientes, según los datos oficiales, servirá para obtener el del derecho real capitalizando al tres por ciento la renta de un año.

Aun cuando el contrato aleatorio de renta vitalicia, cuando se constituye á título oneroso, participa en cierto modo de los caracteres del censo, por cuanto obliga al deudor á satisfacer una pensión ó rédito anual durante la vida de una ó más personas, por un capital en bienes, muebles ó inmuebles, cuyo dominio se le transfiere desde luego con aquella carga, no puede en modo alguno confundirse con aquél, ya por no ser de naturaleza perpetua sino temporal, ya también por ser irredimible contra la voluntad del vitalicista, de donde se infiere que á los efectos del impuesto debe reputarse dicho contrato como constitución de pensión, sin perjuicio del derecho que corresponda á la adquisición de los bienes que con ocasión del mismo se transmiten.

Art. 8.º La constitución, reconocimiento, prórroga y modificación del derecho real de hipoteca satisfará 0,50 por 100 del valor de la obligación ó capital garantido con aquélla. La extinción devengará 0,10 por 100 del mismo valor ó capital garantido si tiene aquélla lugar dentro de los dos años siguientes á la constitución, 0,25 por 100 si se verifica dentro del plazo de dos á cinco años y 0,50 por 100 cuando exceda de dicho plazo.

Si la extinción se verifica por adquirir el acreedor hipotecario la propiedad del inmueble hipotecado, no devengará derecho alguno,

sin perjuicio del pago que corresponda á la adquisición de dicho inmueble, y si tuviere lugar por resultar ineficaz la garantía prestada, á consecuencia de haberse tenido que aplicar el valor total del mismo á cancelar anteriores créditos hipotecarios, no devengará impuesto por la parte que hubiere resultado ineficaz.

La reducción de la hipoteca y la sustitución de unas fincas por otras tributarán como modificación del derecho de hipoteca, exigiéndose el impuesto á aquel á quien beneficia ó solicite la reducción ó sustitución, siempre que estos contratos no sean consecuencia de una cancelación parcial que esté sujeta al impuesto.

La cancelación ó la extinción de la hipoteca que se otorgue para garantizar la recaudación de los fondos ó valores de la Hacienda ú otros servicios de la Administración pública, aun cuando se realicen por Compañías ó personas subrogadas en los derechos del Estado, se liquidarán en la forma prescrita en el art. 28, párrafo primero, é igualmente se liquidarán la constitución y la extinción de los que garantizan precio aplazado á tenor del párrafo décimoséptimo del mismo artículo.

La transmisión del derecho de hipoteca pagará, como la de cualquier otro derecho real, por el tipo correspondiente al título en virtud del cual se verifique.

Las hipotecas constituidas en época en que dicho derecho real no estuviese sujeto al impuesto no le devengarán tampoco á su extinción, á menos que se hubieren prorrogado tácita ó expresamente después de la publicación de este reglamento.

Aunque del contrato de hipoteca constituido válidamente, para lo cual es indispensable la inscripción del mismo en el Registro de la propiedad, nace una acción real, lo cual hace que tenga alguna semejanza en sus efectos con los llamados derechos reales, es lo cierto que por su origen, naturaleza jurídica y causa que lo motiva, difiere esencialmente de aquéllos, pues es siempre accesorio de otro contrato principal, cuyo cumplimiento y eficacia garantiza. Ya por estas circunstancias, ya porque es un

auxiliar poderoso del crédito territorial, la hipoteca ha estado siempre gravada con un tipo menor que el de los demás derechos reales, que antes era del uno por ciento y desde 31 de Diciembre de 1881 de cincuenta céntimos para la constitución, reduciéndose á diez y veinticinco céntimos para la extinción cuando ésta se verifica dentro del plazo de dos ó de cinco años siguientes á la fecha de haberse constituido. Por eso es tanto más de extrañar que la transmisión del derecho de hipoteca devengue, como los demás derechos reales, por el tipo correspondiente al título en virtud del cual se verifique, pues como el que lo adquiere no hace otra cosa que subrogarse en los derechos del acreedor hipotecario, no hay razón alguna que justifique tan considerable diferencia en cuanto al pago entre dos actos que en su esencia y efectos son idénticos para el cedente y el cesionario.

La base para liquidar el concepto de hipoteca es no sólo el valor y cuantía del contrato principal, del cual es accesorio, sino el de todas las demás obligaciones contraídas en aquél que resulten garantidas ó aseguradas, sea cualquiera su naturaleza, como, por ejemplo, la cantidad señalada para pago de costas, la establecida como pena por incumplimiento del contrato, etc.; así se ha declarado por Real orden de 17 de Mayo de 1883 y lo dan á entender los términos claros y precisos de este artículo.

La prórroga de la hipoteca, como modificación que es del primitivo contrato, está sujeta también al impuesto; pero lo que no es fácil deducir de los términos en que se halla redactado este artículo, si por tal se entenderá lo mismo la que se verifica expresamente por medio de escritura pública, que la tácita que tiene lugar por el solo hecho de no cancelarse la obligación al cumplir el plazo por que fué constituida. Nosotros creemos que sólo la primera, porque constituye una verdadera novación en cuanto al tiempo de duración del contrato; pero no la segunda, que en nada modifica los derechos del acreedor y deudor hipotecario; y además, porque señalándose un tipo distinto para la extinción, á medida que es mayor el plazo en que ésta se realiza, de esta suerte, viene de un modo indirecto á resultar gravada la prórroga tácita, puesto que si la hipoteca se constituyó por dos años y no se cancela hasta los seis, en vez de satisfacer por la cancelación diez céntimos por ciento, devengará cincuenta.

Dos casos de exención, en cuanto á la extinción de hipoteca, absoluta la una y relativa la otra, se consignan en el artículo que examinamos: el de adquisición por el acreedor hipotecario de la finca hipotecada y el de resultar ineficaz en todo ó en parte la garantía para la solvencia de la obligación principal. Respecto al primer caso, ya hemos dicho en otro lugar que no se nos alcanza su fundamento, puesto que al adquirir el acreedor la finca, ya por compra, ya por adjudicación en pago del crédito, no sólo hace efectiva la obligación, sino que queda liberado el inmueble del gravamen á que estaba afecto, cuya importancia y cuantía ha de haberse tenido en cuenta al determinar el precio ó estimación por que la finca se adquiere, siendo tanto menos justificada dicha excepción, cuanto que otros actos que con mayor razón la merecerían, como la extinción legal de las servidumbres reales y personales por desaparición del predio sirviente, están sujetos á pago con arreglo al art. 28. Quanto al caso de resultar ineficaz la garantía por ser menor el producto en venta de los bienes hipotecados que el capital ú obligación garantida, la exención nos parece justísima, porque de otra suerte el pago del impuesto sería un gravamen más y un perjuicio mayor para el acreedor que ve defraudadas sus legítimas esperanzas. Acerca de este punto conviene hacer alguna aclaración, por las dudas á que pueden prestarse las palabras del reglamento. Dice el párrafo segundo que no devengará impuesto la extinción de la hipoteca en la parte que hubiere resultado ineficaz á consecuencia de haberse tenido que aplicar el valor total del inmueble á cancelar *anteriores créditos* hipotecarios, de donde parece deducirse que dicha exención se refiere tan sólo á la extinción de segundas hipotecas; pero como donde existe la misma razón debe regir igual disposición, creemos que cuando la hipoteca resulte ineficaz en parte para el primer acreedor hipotecario, debe gozar del propio beneficio.

Por reducción de la hipoteca entendemos que se ha querido significar la liberación de alguna de las fincas ó de parte de la finca afectada, pero sin alterar en nada la responsabilidad contraída por el deudor respecto á la cuantía de la obligación garantida; pues si la reducción se refiriera á ésta, claro es que existiría una cancelación parcial que devengaría el impuesto al diez, veinticinco ó cincuenta céntimos, según los casos. La sustitución de unas fincas por otras, claro es que constituye

una modificación del derecho de hipoteca, pero no por esto creemos que debe considerarse como un solo acto para los efectos del impuesto, toda vez que existe verdadera extinción ó cancelación respecto á las fincas liberadas y constitución de aquel derecho en cuanto á las que se afectan de nuevo á la obligación principal.

Aunque hubiera tenido lugar más adecuado en el art. 28 del reglamento, se consigna en el que venimos examinando una aclaración conveniente por lo que se refiere á las hipotecas constituídas á favor de compañías ó personas subrogadas en los derechos del Estado, las cuales en el acto de su extinción devengarán únicamente diez céntimos por ciento, y aun cuando nada se dice respecto al acto de la constitución de hipoteca, se sobreentiende que se declara exento por estimar que redundará en beneficio del Estado mismo. Así, pues, las hipotecas á favor de la Compañía Arrendaria de Tabacos, de los arrendatarios del impuesto de cédulas personales y del de consumos, cuando la subasta de este último se realiza directamente por la Administración, nada devengarán al constituirse, y satisfarán únicamente al extinguirse diez céntimos por ciento.

Siendo la constitución y cancelación de la hipoteca dos actos verdaderamente independientes entre sí, por los que debiera contribuirse según la legislación vigente en la fecha en que cada uno de ellos se realiza, conforme á lo declarado en la circular de 30 de Abril de 1886, parécenos injustificada la exención que se concede á la extinción de las que se constituyeron en época en que dicho derecho real no estuviere sujeto al impuesto; pero como dicha exención no tiene lugar cuando la hipoteca se hubiese prorrogado tácita ó expresamente, estimamos conveniente hacer algunas indicaciones respecto á lo que debe entenderse por prórroga tácita. Aunque el simple trascurso del plazo fijado sin que se cumpla la obligación constituye de hecho la prórroga tácita en el contrato, como las diligencias que el acreedor necesita practicar para exigir el cumplimiento no pueden verificarse con tal rapidez que no exijan el lapso de cierto tiempo, entendemos que para apreciar si existe ó no en rigor prórroga tácita, á los efectos de exigir el impuesto, no basta simplemente el trascurso del plazo, sino que ha de atenderse á otras circunstancias ó pruebas que revelen la intención en las partes de que el contrato continúe por la tácita. A este fin conviene advertir que por Real orden de 18 de Marzo

de 1876 se declaró que el concepto de prórroga tácita corresponde apreciarlo á las respectivas oficinas liquidadoras; que contra la presunción fundada en el mero trascurso del plazo deben admitirse las pruebas que aduzcan los interesados; y que no se considerarán prorrogados los contratos cuando por documentos públicos y auténticos ó por cualquiera otro medio de prueba se justifique la ejecución de actos anteriores ó posteriores que revelen clara y expresamente la voluntad de las partes contraria á dicha prórroga.

Art. 9.º La constitución, reconocimiento, modificación ó extinción de pensiones, de cualquier clase ó denominación que sean, bien se constituyan por contrato ó por testamento, pagarán, si la pensión es vitalicia ó por tiempo ilimitado, el 2 por 100 del capital de la pensión; si es temporal, el 0,10 por 100 del mismo capital por cada dos años de duración, pero sin que pueda exceder del 2 por 100, sea cualquiera el tiempo que se fije.

Las pensiones de los Montepíos de notarios y las gratificaciones, pensiones, jubilaciones y orfandades que los Bancos, Sociedades y Compañías otorguen con arreglo á estatutos, reglamentos ó cajas particulares á sus empleados, asociados ó á las familias de unos y otros cuando excedan de 1.500 pesetas anuales, satisfarán los mismos tipos según los distintos casos señalados en el párrafo anterior. Si la cantidad otorgada fuera por una sola vez, contribuirá con el 0,10 de su importe.

Si la pensión se constituye en cambio de la cesión de bienes hecha por el pensionista al que haya de satisfacerla, se practicará una liquidación del 3 ó 2 por 100 del valor de los bienes cedidos, según sean inmuebles ó muebles, y otra por el capital de la pensión, con arreglo al párrafo primero de este artículo.

El pensionista pagará el importe de los derechos que le correspondan, el cual será baja de la cantidad liquidada al cesionario, quien vendrá obligado á satisfacer el resto al extinguirse la pensión.

La extinción de las pensiones de Montepíos y demás á que se re-

fiere el párrafo segundo de este artículo no devengará el impuesto.

El capital de las pensiones se calculará siempre, salvo lo que se dispone en el párrafo que precede, por el 5 por 100 de la pensión.

Las pensiones que los padres constituyen á favor de sus hijos con ocasión del matrimonio, se liquidarán por el concepto de anticipo de legítima sobre el capital de las mismas, y otro tanto se verificará en las que tengan lugar con arreglo al Código civil y á favor de los cónyuges supervivientes.

En las pensiones alimenticias, constituídas á favor de personas que justifiquen previamente carecer de toda clase de bienes y no figuren en la matrícula de la contribución industrial, se satisfará el impuesto abonando el pensionista, en los períodos en que perciba la pensión, la cuarta parte de lo que en cada uno cobre si no llegase su importe anual á 2.000 pesetas, hasta completar el pago del impuesto liquidado, ó bien en igual forma y bajo la misma base la tercera parte ó la mitad, según la pensión llegue á 2.000 pesetas y no exceda de 4.500, ó sea superior á esta última cantidad.

Como claramente se indica en el párrafo 6.º de este artículo, se ha modificado de un modo esencial la base ó capital liquidable en las pensiones, según lo determinado en la legislación anterior, puesto que ya no será nunca admisible el que las partes señalen, ni tampoco el valor de los bienes cuando la pensión se constituye á cambio de la cesión de aquéllos. Dicha base ó capital será en todos los casos el que resulte de la capitalización al cinco por ciento de la renta anual, con lo cual es indudable que se ha procurado beneficiar al contribuyente, toda vez que de capitalizar al tres por ciento, como antes se hacía, á verificarlo al cinco, hay una diferencia en cuanto al capital que dicha operación ofrezca de más de un cincuenta por ciento.

Como el tipo de liquidación de las pensiones es distinto, según que su duración ó plazo por que se constituyen sea temporal ó fijo é ilimitado ó vitalicio, pero sin que pueda en ningún caso exceder del dos por ciento, claro es que las que se constituyen por plazo mayor de cuarenta años quedan perfectamente equiparadas á las de tiempo ilimitado y deben li-

quidarse al dos por ciento. Ejemplo: Juan constituye á favor de Pedro una pensión por testamento ó por contrato de 1.000 pesetas anuales y por término de veinticinco años; pues bien, para capitalizar las 1.000 pesetas se dividirá dicha cantidad por 5, multiplicando el cociente por 100, y así se obtendrá el capital de la pensión, que será de 20.000 pesetas. Siendo el tipo de liquidación aplicable en este caso el de diez céntimos por cada dos años de duración de pensión, la cuota que debe satisfacer al Tesoro será el uno treinta por ciento de las 20.000 pesetas, ó sean 260 pesetas; pero si esa misma pensión se constituyera por cuarenta y cinco años, como el tipo de diez céntimos arrojaría un total de dos treinta por ciento del capital, ya no sería exigible mayor cuota que la del dos por ciento.

El contrato aleatorio de renta vitalicia definido en el art. 1.802 del Código civil, y que como es sabido consiste en la obligación en que el deudor se constituye de satisfacer una pensión ó rédito anual, á cambio de un capital en bienes, muebles ó inmuebles, cuyo dominio se les trasfiere desde luego con la carga de la pensión, se halla comprendido desde luego en las prescripciones de este artículo; pero téngase en cuenta que como dicho contrato entraña por lo que al impuesto se refiere dos actos sujetos al mismo, la cesión de bienes y la constitución de pensión, deben liquidarse independientemente, exigiendo al adquirente de los bienes ó cesionario el dos ó tres por ciento respectivamente del valor de aquéllos, según sean, muebles ó inmuebles, y al pensionista ó cedente el dos por ciento del capital de la pensión, obtenido en la forma indicada en el ejemplo que antes hemos puesto. Pero como el pago de la pensión constituye para el adquirente de los bienes una verdadera carga que disminuye de un modo real y efectivo el valor de aquéllos, y debe ser por tanto deducible, con arreglo á lo que dispone el art. 74, es evidente que la base para liquidar la cesión debe ser la diferencia que resulte entre el valor de los bienes y el capital de la pensión, á reserva de completar en su día el impuesto correspondiente por el valor de dicha pensión, extinguida que sea ésta. Ejemplo: Juan cede á Pedro ciertos bienes, cuyo valor es de 80.000 pesetas, con la obligación de satisfacerle una renta vitalicia de 1.500 pesetas anuales. Pues bien, como el capital de la pensión al cinco por ciento es de 30.000 pesetas, Pedro satisfará desde luego en concepto de cesión el tres por ciento de 50.000 pesetas, y Juan en concepto de pensión satisfará

el dos por ciento de 30.000 pesetas; y al verificarse la muerte del pensionista, Pedro habrá de satisfacer el tres por ciento de las 30.000 pesetas que se dedujeron del valor de los bienes cedidos. Aunque nada se dice en este artículo que pueda inducir á creer que en el ejemplo que hemos puesto Pedro venga obligado también á satisfacer el dos por ciento en concepto de extinción de pensión, puede dar motivo á duda lo que se dispone en el párrafo 3.º del art. 33, y que se refiere exclusivamente á las pensiones constituidas por testamento; mas como la razón á que parece atenderse para relevar al deudor de la pensión del pago del impuesto cuando aquélla se extingue, no parece ser otra que la de haberse deducido previamente el capital de la pensión del valor de los bienes afectos á la misma, creemos que dicha disposición ha de ser aplicable al caso en que la pensión se hubiere constituido por contrato.

Tal es la forma en que, á nuestro juicio, debe practicarse la liquidación al cesionario y al pensionista para que resulte con exactitud aplicado el tipo que á cada uno corresponde, pues de realizarla en los términos que literalmente prescribe el párrafo 4.º de este artículo, es decir, no restando el capital de la pensión del valor de los bienes, sino lo liquidado al pensionista de lo que se liquide al cesionario, resultaría que lo que éste satisface en el primer momento no es ni el tres por ciento del valor total de los bienes ni del líquido de los mismos deducidas cargas, sino una cantidad caprichosa que, al figurar en los estados de valores con el tipo que realmente le corresponde, no permitirá comprobación. Así, por ejemplo, si en el caso que antes hemos indicado al cesionario Pedro deben exigírsele por el tres por ciento de 80.000 pesetas, valor de los bienes, 2.400 pesetas, pero deduciendo de ellas 600, que al dos por ciento de 30.000 pesetas, capital de la pensión, satisface el pensionista, resulta que Pedro sólo pagará por entonces 1.800 pesetas, cantidad que no es el tres por ciento 100 ni de 80.000 pesetas, valor total de los bienes, ni de 50.000, valor líquido deducidas cargas.

Respecto á las pensiones de Montepíos, gratificaciones, jubilaciones y orfandades constituidas por Bancos y Sociedades, remitimos á nuestros lectores al comentario del art. 1.º de la ley, insistiendo en que no sólo están sujetas al impuesto las de Montepíos de notarios, sino las de cualquier otro de este género, conforme á lo declarado por la Dirección ge-

neral de Contribuciones en acuerdo de 12 de Marzo de 1892, si bien para fijar el capital de la pensión ha de estarse á lo dispuesto en este artículo, y no á lo que se previene en dicha resolución.

Consideramos muy oportuna la excepción que en este artículo se establece respecto á las pensiones ó rentas que los padres pueden constituir á favor de los hijos, con ocasión del matrimonio, conforme al art. 1.342 del Código civil, y á las que los herederos constituyan á favor del cónyuge viudo, con arreglo al art. 838 de dicho Código, en pago de la porción ó cuota usufructuaria, pues como en estos casos el verdadero título ó concepto de adquisición es respectivamente el de donación ó dote imputable á la legítima y el de herencia respectivamente, la forma de pensión en que se haga pago de los derechos derivados de aquellos actos no debe influir en la calificación jurídica que, atendido su origen, merezcan. Así, pues, tanto en uno como en otro caso, los hijos y los cónyuges satisfarán el uno por ciento del capital de la pensión que á su favor se constituya, salvo el caso, respecto á los últimos, ó sea á los cónyuges, de que dicho capital exceda de lo que por legítima usufructuaria les corresponda. Ejemplo: Si al fallecimiento de C. corresponde á su viuda, según la liquidación y partición del caudal relicto, el usufructo legitimario de 50.000 pesetas y sus herederos convinieran en constituir á favor de aquélla una pensión que, capitalizada al cinco por ciento, ascendiera á 80.000 pesetas, es visto que dicha pensión excede de lo que por legítima le corresponde al cónyuge sobreviviente, y por consecuencia, haciendo aplicación de lo prevenido en el último párrafo del art. 21 de este reglamento, la mencionada viuda de C. deberá satisfacer el uno por ciento sobre un capital de 50.000 pesetas, y además el tres por ciento sobre un capital de 30.000 pesetas, diferencia entre el que le correspondía por la legítima usufructuaria y el total capital de la pensión que á su favor se constituye.

Nada dice el reglamento respecto al modo de acreditar los requisitos que según el mismo son necesarios para el aplazamiento de pago en las pensiones alimenticias, cuando el alimentista carezca de bienes, y aunque de suponer es que la Dirección general del ramo comunique al efecto las instrucciones necesarias, creemos conveniente advertir que dicha justificación habrá de hacerse previa formación de expediente á instancia de los interesados, en el cual el Delegado de Hacienda acordará dicho apla-

zamiento parcial ajustándose á un procedimiento análogo al dispuesto en la circular de 5 de Junio de 1886.

La asignación de alimentos, ya sean provisionales, ya con carácter definitivo, como constituye una verdadera pensión á favor del alimentista, está sujeta al impuesto, salvo el caso á que se refieren los arts. 1.430 del Código civil y 1.100 de la ley de Enjuiciamiento civil, pues como los que en tal concepto se anticipen á los herederos y cónyuge sobreviviente son por cuenta de los frutos de los bienes hereditarios que les correspondan, no tienen otro carácter que el de anticipo de rentas, y no pueden en modo alguno equipararse á las pensiones.

Cuando á favor del pensionista se constituya hipoteca en garantía de su derecho, se liquidará además del concepto de pensión el de hipoteca, pero bien entendido que ésta no debe confundirse con la simple afección de bienes, que no constituye un derecho real á favor del pensionista.

Art. 10. La constitución de arrendamientos por contrato otorgado ante notario, aun cuando no tengan el carácter de inscribibles en el Registro de la propiedad, así como los subarriendos, subrogaciones, cesiones y retrocesiones de los propios arriendos, cuando se verifiquen por escritura pública, satisfarán el 0,10 por 100 de la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato.

Cuando en dichos contratos no se exprese el tiempo de su duración, se liquidará el impuesto sobre la base de la renta de tres años.

Si la renta hubiere de satisfacerse en granos ú otras especies, se valuarán éstas por el precio medio oficial del quinquenio anterior á la fecha del contrato.

No se ha previsto en el reglamento el caso del arrendamiento llamado de aparcería, en el cual, como es sabido, el precio del arriendo consiste en el derecho del arrendador á percibir una parte alícuota de los frutos que se obtengan de los bienes que son objeto del contrato, y por eso entendemos que como falta la base para la liquidación, y sólo puede suplirse mediante el cálculo que los mismos interesados hagan de dichos

productos, es perfectamente aplicable al caso lo dispuesto por orden de 18 de Abril de 1874, según la que debe exigirse á los interesados una declaración jurada del importe calculado de aquéllos, en vista de la que se practicará una liquidación provisional, á reserva de verificar la definitiva cuando, terminado el arriendo, sean conocidos los verdaderos productos obtenidos en todo el tiempo que ha durado el contrato. Idéntico procedimiento debe seguirse en los arrendamientos de minas cuando el precio ó renta consista en cierta parte de los productos de los minerales que se extraigan, debiendo hacerse su regulación tomando en cuenta los productos medios de extracción de un año por los que resulten en el quinquenio anterior, conforme á lo resuelto por circular de la Dirección general de 20 de Octubre de 1851.

Art. 11. Las anotaciones de embargos que no sean consecuencia de autos ejecutivos para hacer efectivos créditos y derechos garantidos con hipoteca, y las de secuestro y prohibición de enajenar, que se ordenen en virtud de auto ó providencia judicial dictada en asuntos civiles ó en los criminales en que se proceda á instancia de parte, ó sea aquellos en que no cabe el procedimiento de oficio, y las fianzas judiciales y administrativas, ya sean pignoraticias ó puramente personales, cualquiera que sea el objeto á que se refieran y la clase de documento en que consten, satisfarán el 0,10 por 100 del importe de la obligación que con ellas se garantice, y si aquél fuese desconocido é indeterminado, pagará la cuota fija de 3 pesetas.

Cuando el que obtenga la anotación, embargo y fianza esté declarado pobre para litigar, ó cuando aquéllos se decreten de oficio en las causas criminales, se practicará la liquidación correspondiente, pero no se exigirá su importe hasta que, terminado definitivamente el pleito ó causa, se lleve á efecto su cancelación.

(Consúltese el comentario al art. 1.º de la ley en lo que se refiere á anotaciones, embargos y fianzas.)

Cierta contradicción se observa entre lo que disponen los dos párrafos de este artículo por lo que se refiere á las anotaciones de embargo, pues

mientras en el primero se manifiesta de un modo claro y terminante que sólo están sujetas al impuesto las que se ordenen en virtud de auto ó providencia judicial dictada en asuntos civiles ó en los criminales en que se procede á instancia de parte, ó sea aquellos en que no cabe procedimiento de oficio, en el segundo se previene que cuando la anotación y embargo se decreten de oficio en las causas criminales se practicará la liquidación correspondiente, pero no se exigirá su importe hasta que, terminado definitivamente el pleito ó causa, se lleve á efecto la cancelación.

Entendemos nosotros que cuando en las causas criminales se decreta de oficio anotación ó embargo ó se constituye fianza que tiene por exclusivo objeto asegurar el cumplimiento de la pena que se imponga cuando el procesado se halla en libertad, ó sea lo que generalmente se conoce con el nombre de fianza de excarcelación, como aquéllas no se constituyen ú ordenan á instancia de parte ni en beneficio de los particulares, sino del Estado mismo, por cuanto garantizan un fin social cual es el cumplimiento de la ley penal, los actos de esta clase no están sujetos al impuesto, porque el Estado goza de exención y no ha de exigirse aquél al procesado, cuando, lejos de beneficiarle, es el obligado por la anotación, embargo ó fianza. En otro caso se hallan las anotaciones, embargos ó fianzas que tienen por objeto asegurar en las causas criminales el pago de las costas é indemnizaciones á la parte perjudicada, porque no sólo garantizan derechos á favor del Estado para el reintegro del papel invertido en las actuaciones, sino otros en favor de terceros para el pago de honorarios; pero como tal garantía no se constituye á instancia de éstos, no sería justo exigirles un impuesto por actos que se realizan independientemente de su voluntad, ni sería tampoco fácil determinar lo que cada uno hubiera de satisfacer por la parte de garantía que á sus respectivos derechos correspondiera. Opinamos, pues, que la única manera de resolver la contradicción antes indicada que surge de los términos en que se halla redactado el párrafo segundo de este artículo, es atenerse á lo preceptuado en la base 1.^a de la ley de 30 de Junio, que excluye por modo terminante las anotaciones, embargos y fianzas que se ordenen de oficio en las causas criminales, puesto que se concreta á señalar como materia de imposición aquellos mismos actos cuando se verifican en asunto civil ó en los criminales en que se proceda á instancia de parte.

Respecto á cuál debe ser la base de liquidación en las fianzas judiciales, ninguna duda puede ofrecer, por cuanto éstas son, por punto general, equivalentes ó proporcionadas á la obligación ó responsabilidad cuyo cumplimiento se trata de hacer efectivo; pero no sucede lo propio en cuanto á las fianzas administrativas, que por lo general son de cuantía muy inferior á la de la obligación principal que garantizan, y por consecuencia resultaría onerosísimo aplicar á las mismas la indicada base de liquidación. Dicho se está que al hablar de fianzas administrativas no se trata de las que se constituyan para garantir el cumplimiento de contratos ó servicios otorgados por el Estado, puesto que siendo éste el que obtiene el beneficio de la fianza, no cabe exigir el impuesto, con arreglo á lo prevenido en los arts. 31 y 33, y por consecuencia, que sólo puede referirse este artículo á las que se constituyan en favor de las Diputaciones provinciales, Ayuntamientos, Pósitos ú otras corporaciones ó entidades análogas. Pues bien, en las fianzas de esta clase, que, si bien tienden á asegurar el cumplimiento de la obligación contraída, no la aseguran por completo, puesto que son de una cuantía muy inferior á la de la obligación principal, hasta tal punto que más participan del carácter de cláusula penal del contrato que de verdadera fianza, tal como la define el Código civil, no creemos que pueda ni deba verificarse la liquidación del impuesto sobre la base ó cuantía de la obligación principal, porque entonces no guardaría relación aquél con el derecho que se adquiere, que es el que la ley somete á tributación.

Ejemplo: supongamos que por un Ayuntamiento se contrata la ejecución de una obra ó de un servicio cuyo coste calculado es de 2.000.000 de pesetas, imponiendo al rematante ó contratista la necesidad de asegurar el cumplimiento de aquél mediante la prestación de una fianza de 100.000 pesetas. Ahora bien: ¿la base para liquidar dicha fianza ha de serlo las 100.000 pesetas que importa, ó los 2.000.000 de pesetas á que asciende la obligación principal garantida? Á nuestro juicio la base no puede ni debe ser otra que el valor de la fianza, porque á éste se limita el beneficio, garantía ó derecho que la corporación contratante adquiere, y que es la verdadera materia imponible; pero como el precepto del reglamento resulta claro y terminante en un sentido opuesto al que venimos sosteniendo, no nos atrevemos á aconsejar á nuestros lectores que acepten

la interpretación que le damos interin una resolución de carácter general no lo declare así.

Obsérvese bien que tanto el texto de la ley como del reglamento se refieren tan sólo á las anotaciones de embargo, secuestro, prohibición de enajenar y fianzas, pero no á la cancelación de los mismos actos, y por consecuencia, cuando ésta se realice no cabe exigir el impuesto.

Por lo que hace al aplazamiento de pago de que trata el párrafo segundo de este artículo cuando el que obtenga la anotación, embargo y fianza esté declarado pobre para litigar, ninguna duda puede ofrecer en los pleitos en que tal declaración se hace necesaria, si bien cuando la anotación ó el embargo se acuerden puede suceder que no esté terminado el incidente de pobreza; pero en las causas criminales que se instruyan á instancia de parte, como el actor ó querellante aun siendo pobre no necesita justificar dicha circunstancia, ha de ser difícil concederle el beneficio que la ley le dispensa si no se acepta el medio de acreditar la pobreza por procedimientos administrativos. Creemos, pues, que para aplazar el pago será suficiente que el que haya de verificarlo acredite tener interpuesta la demanda de pobreza, puesto que esta circunstancia es bastante conforme á la ley procesal para que se le repute como pobre, y que cuando de causas criminales se trate deberá admitirse, á falta de declaración judicial de pobreza, la justificación de este extremo en expediente ó información administrativa sustanciada por trámites análogos á los establecidos en la circular de 5 de Junio de 1886.

Como la liquidación queda aplazada hasta que se verifique la cancelación del embargo, anotación ó fianza, conveniente nos parece que, además de hacerlo así constar por medio de nota en el mandamiento respectivo, se dirija oficio por el liquidador al Juez que entienda en la causa ó pleito, á fin de que no se entreguen al litigante que los obtuvo las cantidades á que tenga derecho sin que previamente justifique haber pagado la liquidación girada, pues de otra suerte es de temer que no pudiera realizarse su importe.

Art. 12. En los contratos de ejecución de obras de todas clases que se lleven á cabo por escritura pública, siempre que el valor ó precio de las mismas exceda de 1.000 pesetas, pagará el contra-

tista el 0,10 por 100 del precio estipulado, y si éste no constase, la liquidación se practicará al hacerse la de la obra contratada. Si aún después de terminada la obra no pudiese precisarse su valor, se satisfará la cuota fija de 3 pesetas.

(Véase el comentario al art. 1.º de la ley en lo que á los contratos de ejecución de obras se refiere.)

Claro es que cuando los contratos de ejecución de obras se realicen por precio ó cantidad alzada ninguna dificultad puede ofrecer su liquidación, porque ha de girarse sobre la base del precio ó cantidad convenida; pero ocurre con frecuencia que en esta clase de contratos se estipula tan sólo el precio de la unidad de obra ó de los materiales que en la construcción se inviertan, y en este caso no es posible conocer el precio por que la obra total se realiza, hasta que sea conocido el número de unidades que por su ejecución se obtienen. Ejemplo: Juan contrata con Pedro la construcción de un pozo é instalación de la tubería para la distribución de agua en una huerta, conviniendo en que ha de satisfacer 3 pesetas por cada metro cúbico de excavación ó movimiento de tierras, 20 por cada metro cuadrado de revestimiento y 5 por cada metro lineal de tubería de hierro; pues bien, hasta que se haya terminado la obra y liquidado el contrato con arreglo á los tipos establecidos, no puede conocerse el número de unidades de obra ejecutadas ni de materiales invertidos, ni, por consecuencia, el coste total de aquélla, siendo, por tanto, preciso esperar á dicha liquidación, cuya presentación debe exigir la Administración al contribuyente, con arreglo á lo prevenido en los arts. 111 y 113 de este reglamento.

No comprendemos que después de terminada la obra no pueda precisarse su valor ó precio que el que la ejecutó reciba por ella, y si la falta de aquel dato obedece, como no puede menos, á resistencia del contribuyente en facilitarlo, la Administración tiene el derecho de procurárselo, apelando, si es preciso, á la tasación pericial antes de hacer aplicación de la cuota fija de 3 pesetas, que sólo procede en el caso raro y por demás inverosímil de ser imposible precisar el coste de las obras.

Art. 13. Los bienes y derechos aportados á toda clase de Sociedades, excepto la conyugal, pagarán el 0,50 por 100 de su

valor. Igual cuota satisfarán al tiempo de disolverse, convertirse ó trasformarse dichas Sociedades, por las adjudicaciones ó trasmisiones que se hagan á los socios ó á otra Sociedad de los bienes que constituyan el todo ó parte del capital social. Si en estos casos se adjudican al socio la misma clase de bienes que aportó, tratándose de bienes muebles, porque los inmuebles deberán ser siempre los *mismos* aportados para gozar del beneficio, sólo pagará el 0,25 por 100, en cuanto no exceda lo que se le adjudique de la cantidad aportada. En lo que la adjudicación ó participación exceda de lo aportado por el socio, devengará el 0,50 por 100.

Cuando las Sociedades emitan acciones, la cantidad que de éstas se desembolse por los accionistas será el capital aportado.

Si emitiesen obligaciones, el capital efectivo desembolsado por los accionistas se considerará como préstamo y satisfará el 0,10 por 100, tanto á la emisión como á la amortización, debiendo exigirse el impuesto por este último concepto, aunque la emisión se hubiere verificado en época en que aquel acto no estuviere gravado.

En las Sociedades de auxilios y socorros mutuos y cooperativas, en las que las cuotas periódicas mensuales ó anuales se canjean ó convierten en acciones, nacerá el deber de satisfacer el impuesto tan luego se entreguen al accionista los extractos ó acciones, siendo su fecha el día de arranque para contar el plazo de la presentación á la liquidación del impuesto, según los plazos que para los documentos públicos se señalan en el art. 58 de este reglamento.

El impuesto correspondiente á la emisión y amortización de acciones y obligaciones se liquidará y exigirá á la Sociedad, sin perjuicio de que ésta haga efectivo su importe de los accionistas á obligacionistas cuando proceda.

Las Sociedades constituidas para la explotación minera satisfarán el impuesto establecido para las demás Sociedades.

(Véase el comentario al art. 2.º de la ley en lo relativo á Sociedades.)

Como el contrato de Sociedad ó Compañía, ya sea mercantil ó solamen-

te civil, consiste en la obligación que dos ó más personas contraen de poner en común dinero, bienes ó industria con ánimo de partir las ganancias, claro es que en los dos primeros casos, ó sea cuando se aportan bienes ó metálico, existe una transmisión, siquiera sea temporal, de bienes, por cuanto que los que pertenecieron al patrimonio particular de cada uno de los socios pasan á ser de la comunidad ó entidad jurídica creada por virtud del contrato. Esta clase de transmisiones, ya por su índole especial, ya por el fin que los interesados en las mismas se proponen, no podían quedar sujetas al tipo común señalado para los demás contratos á título oneroso, sin que de ello resultara un obstáculo insuperable para la asociación del capital, poderoso auxiliar de la industria y del comercio; de ahí el que se hayan gravado tan sólo con el tipo de cincuenta céntimos por ciento en los dos momentos en que la transmisión se realiza, es decir, al constituirse y disolverse, sea cualquiera la clase de bienes que se aporten á las mismas. Las Sociedades, como verdaderas personas jurídicas que son, tienen su nombre ó razón social, y además su naturaleza peculiar ó característica que se determina por la distinta forma en que se constituyen; por eso cuando cambian su denominación ó alteran su primitivo modo de ser para adoptar nueva forma, esos actos quedan sujetos también al impuesto, porque con ellos se convierte ó trasforma la entidad existente en otra nueva para la vida mercantil ó industrial. Tal sucede, por ejemplo, cuando la Sociedad regular colectiva establecida bajo la razón social de «Hijos de Pérez» cambia ésta por la de «Pérez Hermanos,» aunque continúen siendo los mismos los socios que la constituyen, el capital social y el objeto á que se dedica; cuando de colectiva se convierte en comanditaria ó anónima, y por último, cuando, sin cambiar su denominación ni forma, modifica sustancialmente su objeto, ó sea la clase y esfera de acción de sus operaciones.

No siempre el capital social se aporta de un modo efectivo por los mismos que constituyen la Sociedad, sino que haciendo éstos uso del crédito emiten acciones cuya colocación ó suscripción es la que en rigor viene á producir el capital efectivo. En este caso, como dichas acciones pueden quedar desde el momento liberadas, exigiendo al que las adquiera el total importe de su valor nominal ó sólo parte de él, como la cantidad desembolsada es la que realmente se aporta á la Sociedad, ésta debe ser

la base para liquidar los cincuenta céntimos por ciento, sin perjuicio de satisfacer lo correspondiente á los sucesivos desembolsos ó pago de dividendos pasivos cuando éstos tengan lugar. Lo propio sucederá con las nuevas emisiones que una vez constituidas acuerden las Sociedades, toda vez que cada una de ellas significa un aumento del capital social, y por consecuencia una nueva aportación.

Para obtener mayor suma de capitales con que ensanchar el círculo de sus operaciones las Sociedades emiten también otros títulos llamados obligaciones, que no son sino pagarés amortizables que representan un pasivo ó deuda contra la Sociedad, y como mediante ellos lo que se realiza es una verdadera operación de préstamo, como tal está sujeta al impuesto con diez céntimos por ciento de su valor, lo mismo al emitirse que al amortizarse, independientemente de lo que corresponda al concepto de hipoteca, con arreglo al art. 17, si estuvieren garantidas con dicho derecho.

Sabido es que con arreglo al Código de Comercio las Sociedades pueden acordar como aliciente ó estímulo á la colocación de aquellos títulos la concesión de primas á los obligacionistas, y como en este caso la prima constituye un mayor valor que se adquiere á título lucrativo, se ocurre preguntar: ¿deberá el obligacionista satisfacer diez céntimos por ciento sobre la prima ó el dos por ciento como adquisición de bienes muebles? Nosotros entendemos que como la prima no es sino una condición de la operación de préstamo realizada que viene á aumentar las utilidades que el obligacionista obtiene, no cabe liquidar la amortización por otro tipo que el de diez céntimos por ciento, tanto del capital reembolsado como de la prima.

En el caso de disolución de Sociedades el tipo de liquidación es variable, según que se adjudiquen á los socios en pago de su participación en el haber social la misma clase de bienes que aportan ú otros distintos. En el primer caso se liquidará al veinticinco céntimos por ciento siempre que la cantidad que se les adjudique no sea mayor que la que por su participación les corresponda, y en el segundo, ó sea cuando se le adjudiquen bienes distintos, devengará cincuenta céntimos por ciento. Ejemplo: Juan, Pedro y Diego constituyen Sociedad, aportando el primero una fábrica valorada en 100.000 pesetas, el segundo 50.000 en metálico y el tercero 80.000 en

granos; pues bien, si al disolverse se adjudica á Juan la fábrica, á Pedro el metálico en cantidad igual á la aportada y á Diego granos por valor de 80.000 pesetas, las tres adjudicaciones se liquidarán á veinticinco céntimos por ciento; pero si la fábrica se adjudica *pro-indiviso* y por iguales partes á cada uno de los socios y en igual proporción á los mismos el metálico y granos, entonces habrán de girarse dos liquidaciones á cada uno, una de veinticinco céntimos por ciento por lo que en la misma clase de bienes que aportó se le adjudique y otra á cincuenta céntimos por ciento por lo que reciba en bienes de distinta clase de los aportados.

Téngase muy en cuenta que con arreglo al art. 222 del Código de comercio, la muerte de uno de los socios en las Sociedades colectivas y comanditarias es causa de disolución total si la escritura social no contiene pacto expreso de continuar en la Sociedad los herederos del socio difunto ó de subsistir ésta entre los socios sobrevivientes, y por consecuencia que cuando aquello ocurra, aunque los demás socios continúen de hecho en sociedad, la Administración tendrá derecho á exigir la presentación del oportuno balance para practicar la liquidación correspondiente. Y no se pierda de vista que en este caso, en cuanto al haber del socio fallecido, no sólo debe liquidarse por el concepto de la disolución de Sociedad, sino además á sus herederos por la adquisición de dicho haber en concepto de herencia.

Acontece á veces que al disolverse las Sociedades tienen deudas que satisfacer, que constituyen su pasivo, y para cuyo pago se hace la oportuna baja del capital social, quedando todos ó algunos de los socios con el encargo de satisfacerla, pero sin hacer adjudicación expresa de bienes para dicho pago. En este caso, como cada socio no puede recibir mayor cantidad de bienes que la que por su participación le corresponda, todo lo que de aquello exceda debe considerarse como adjudicación implícita para pago de deudas, y liquidarse, por consecuencia, al tres por ciento ó al cincuenta céntimos por ciento, según que los bienes que para aquel objeto reciba sean muebles ó inmuebles. Si la adjudicación de bienes se hiciera directamente al acreedor, se liquidará con arreglo á los arts. 4.^o y 16 de este reglamento. Ocurre también que al liquidar las Sociedades mercantiles, alguno ó algunos de los socios adquiere los efectos ó géneros que á otro corresponden en pago de su haber para continuar dedicándose

á la industria que la Sociedad ejercía, y en este caso, independientemente de la liquidación de sociedad, existe otro concepto liquidable que es el de adquisición de bienes muebles, que habrá de tributar al dos por ciento.

Ya hemos dicho al examinar la ley que nos parece excesivamente duro que se equipare á las Sociedades mercantiles las cooperativas de socorros y auxilios mutuos, por cuanto si bien de éstas obtienen grande utilidad los asociados, no persiguen un fin puramente especulativo; pero además creemos que la liquidación que haya de practicarse por consecuencia de la emisión de acciones que las últimas hagan en equivalencia ó canje de los recibos de cuotas, ha de ofrecer muchas dificultades por grande que sea el interés y la voluntad que las mismas pongan en cumplir la ley, porque el canje se realiza continuamente y á voluntad de los socios, y habría sido preferible señalarles un plazo de seis meses ó un año para liquidar las emitidas en dicho período.

Para liquidar toda emisión de acciones y obligaciones, así como la amortización de éstas, cuando tales actos no consten en documento público, las Sociedades respectivas, que son las directamente obligadas al pago, habrán de presentar en las oficinas liquidadoras certificaciones duplicadas comprensivas del número de títulos que se emiten ó amortizan, numeración de los mismos y su valor efectivo, parcial y total, en uno de cuyos ejemplares, que se devolverá al presentador, se extenderá la nota de pago.

Art. 14. La prórroga de Sociedad tributará en la misma forma que la constitución, y de igual suerte se liquidará el impuesto cuando se modifique la Sociedad por la separación de uno ó más socios, siempre que no estuviere previsto el caso en la escritura fundamental.

Las Sociedades constituídas en el extranjero ó en territorio español donde no rige este reglamento de derechos reales, pero que hagan operaciones donde el citado impuesto se exige, deberán contribuir por el mismo y en la forma que las demás por la parte de capital aportado que destinan, según sus balances, á dichas operaciones parciales.

Se liquidará, por el concepto de extinción de sociedad, la división material de las cosas poseídas *pro-indiviso*, siempre que el título de adquisición no proceda de herencia, legados ó donación.

El cumplimiento del término ó plazo prefijado en la escritura es causa legal de disolución de las Sociedades, conforme á lo prevenido en los artículos 221 del Código de comercio y 1.700 del Código civil; por eso cuando la Sociedad se prorroga en virtud de nueva escritura, requisito indispensable conforme al art. 223 del primero de dichos Códigos, surge un acto nuevo que produce los mismos efectos que la constitución de la Sociedad y que devenga idénticos derechos. No nos parece acertado que la separación de alguno de los socios, aun cuando no esté prevista en la escritura social, se considere como prórroga de la Sociedad, porque como dicha separación, ya sea voluntaria, ya sea forzosa por cualquiera de las causas determinadas en el art. 218 del Código de comercio, no constituye una modificación ó transformación total de la Sociedad, sino que sus efectos se limitan á la rescisión parcial del contrato en cuanto al socio separado, á la participación de éste, y no á las de los demás que continúan, debería concretarse el pago del impuesto. De los términos en que se halla redactado este artículo se infiere que cuando la separación del socio no esté prevista en la escritura, deberán satisfacer todos los socios el cincuenta céntimos por ciento del capital que en la misma les corresponde, y que cuando dicha separación esté prevista, sólo habrá de exigirse el impuesto que corresponda á la adjudicación de bienes que en pago de su haber se haga al socio separado.

Consideramos muy justa la novedad que este artículo establece exigiendo que las Sociedades domiciliadas en el extranjero ó en territorio español donde no rija este reglamento queden sujetas al impuesto por la parte de capital que destinen á operaciones que deban realizarse en puntos donde el impuesto se exija; pero entendemos que ha de ser en extremo difícil la aplicación de dicho precepto, porque ó la Administración ha de pasar por los datos que voluntariamente faciliten las Sociedades y Compañías, ó de querer comprobar su exactitud, se hace necesario un examen de los libros de las mismas por los agentes administrativos, al cual habrá de oponerse, á no dudarle, todo género de resistencias. Además, como la cantidad de

capital que las sucursales establecidas en España dediquen á sus operaciones ha de ser constantemente variable, á medida que lo exija la mayor importancia de aquéllas, claro es que en cualquier momento en que se trate de ejercer una inspección sobre sus libros, puede resultar alterada la base que sirvió para practicar la primera liquidación, sin que esto entrañe mala fe ó propósito de defraudar por parte de las Compañías.

Como la comunidad de bienes ó proindivisión no está reputada en nuestras leyes como sociedad, muy violento nos parece que la división de los poseídos en común se equipare para los efectos del impuesto á la extinción de sociedad, con tanto más motivo cuanto que para proceder con lógica había de declararse también que la adquisición de bienes en común constituía aquel contrato, pues mal puede extinguirse aquello que no existe. Por otra parte, es visto que al dividir ó separar los condueños la finca que antes poseyeron en común, nada nuevo adquieren, y falta en rigor la base para la exacción del impuesto.

Art. 15. Por las transacciones litigiosas, satisfará el impuesto aquel en cuyo favor quede la cosa ó derecho objeto del litigio, y con arreglo al tipo correspondiente al título en virtud del cual se le adjudique, declare y reconozca. Si se diere el caso de no alegarse título determinante de la transacción, se liquidará el impuesto en concepto de cesión.

Si en la transacción mediasen condiciones tales como constitución de pensiones, reconocimientos de derechos reales, entrega á metálico, cambio ó permuta de bienes ú otras que alteren, respecto á todo ó parte de los bienes ó derechos reales objeto de la transacción, la naturaleza del acto ó título que se haya ostentado al entablar la demanda, se liquidará el impuesto por el concepto respectivo, prescindiendo de dicho acto ó título.

Cuando á consecuencia de dichas condiciones resulte alterada la naturaleza del acto ó título fundamento de la demanda, respecto á una parte de los bienes, quedando subsistente en cuanto á otra, se liquidará el impuesto por cada una de ellas, según queda expresado en el párrafo anterior.

Para que la transacción se reputé tal á los efectos del impuesto, es indispensable que se realice después de entablada la demanda ó de celebrado el acto de conciliación, ó bien en el acto del juicio conciliatorio.

Cuando por efecto de la transacción queden los bienes ó derechos reales en poder del que los poseía, éste no pagará el impuesto, si resulta debidamente justificado que lo satisfizo en la época en que adquirió el dominio ó la posesión.

Los convenios ó contratos entre partes, aun cuando tengan el carácter de transacción y así se haga constar en los documentos públicos ó privados correspondientes, se liquidarán como cesiones, adjudicaciones, donaciones, etc., si la cuestión surgida que los motiva no ha adquirido verdadero carácter litigioso por la incoación de procedimientos judiciales.

La transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo ó reteniendo cada una alguna cosa, se proponen evitar un pleito ó poner término al ya promovido, y como por efecto de esa estipulación las partes pueden adquirir bienes sobre los cuales no tuvieran el dominio ni la posesión, aunque sí derecho á ellos, surtiendo aquélla los efectos de una sentencia y teniendo por consecuencia la autoridad de cosa juzgada, claro es que tal contrato habrá de quedar sujeto al impuesto. Dos casos pueden ocurrir: que se alegue en la transacción el título en virtud del cual cada una de las partes ostente el derecho á los bienes que adquiere, ó que sin alegarse, caso ciertamente raro, se reconozca su derecho; en el primero servirá de tipo para liquidar el que según tarifa corresponda á título de adquisición invocado, y en el segundo, ó sea cuando el título no se alegue, se liquidará al tres por ciento en concepto de cesión á título oneroso, porque la transacción al fin no es otra cosa sino la cesión recíproca de todo ó parte de los derechos que cada uno de los contratantes creía tener sobre los bienes disputados. Ejemplo: Juan hereda de su padre una finca valorada en 50.000 pesetas; pero Pedro, hermano de aquél, que se considera injustamente desheredado por su padre, le promueve pleito, para poner término al cual convienen en que Juan continuará siendo dueño de

la finca heredada; pero con la obligación de entregar á Pedro 25.000 pesetas en equivalencia de sus derechos hereditarios; pues bien: si Juan hubiera satisfecho el impuesto en concepto de herencia de su padre, nada tendrá que satisfacer ya en virtud de la transacción, pero Pedro habrá de satisfacer el uno por ciento de las 25.000 pesetas que en concepto de herencia se le reconoce. Si en el mismo ejemplo la transacción consistiese en que Juan otorgue á Pedro una pensión vitalicia por vía de alimentos, en razón á que no le reconoce el carácter de heredero de su padre, entonces Pedro satisfará el dos por ciento del capital de la pensión, de suerte que más que al título alegado ha de estarse al derecho reconocido en virtud de la transacción, pues siendo éste el concepto en que verdaderamente se adquiere, con arreglo á él debe calificarse el acto y liquidarse el impuesto independientemente del título alegado, por cuanto en la transacción no se reconoce.

Ahora bien, cuando en virtud de la transacción no se hace otra cosa que respetar ó reconocer el título y derecho legítimo con que una de las partes estaba en posesión de los bienes, claro es que éstas nada nuevo adquieren, y por consecuencia, justísimo es que no devengue impuesto la transacción si ya se había satisfecho al adquirir los bienes por el título que ahora se reconoce como legítimo.

Para que la transacción se reputé como tal á los efectos del impuesto, es indispensable que se realice después de promovidas diligencias judiciales, siquiera sea el acto de conciliación preparatorio para la incoación de la demanda; y aunque en este punto el reglamento se aparta de los preceptos del Código civil, según los cuales la transacción de carácter privado surte los mismos efectos que la transacción judicial, se comprende que así se haga para evitar que á título de transacción se eluda el impuesto que por el verdadero concepto jurídico de adquirir hubiera de satisfacerse. Sin embargo, consideramos que no se ha de evitar aquel inconveniente sino en muy pequeña parte, toda vez que estimándose como transacción judicial lo convenido en el acto de conciliación, en el cual las partes no necesitan exhibir los títulos del derecho que ostentan, será fácil simular la preexistencia de éste cuando por este medio se eluda en todo ó en parte el impuesto que corresponda al acto que verdaderamente se realiza. Supongamos, por ejemplo, que Juan conviene en vender á Pedro una

finca de su propiedad, y para eludir el pago del tres por ciento que á tal acto correspondería acuerdan que Pedro demande á Juan en acto de conciliación para reivindicar la finca á título de herencia habida de su padre, en cuyo caso claro es que reconocido este título en el acto conciliatorio y realizada bajo esta base la transacción, Pedro sólo habrá de satisfacer el impuesto de uno por ciento en concepto de herencia. Por eso creemos que si el legislador al no admitir para los efectos del impuesto más que la transacción judicial se propuso evitar simulaciones en perjuicio de los intereses del Tesoro, tal previsión no resultará eficaz si no se faculta á la Administración para exigir la justificación ó preexistencia del título alegado como causa de la transacción.

Art. 16. Las trasmisiones de bienes muebles de todas clases que se verifiquen en virtud de actos judiciales y administrativos ó de contratos otorgados ante notario satisfarán el 2 por 100 de su valor.

Los bienes muebles que en virtud de actos ó contratos de la clase anteriormente expresada se transmitan revocable ó temporalmente contribuirán por la mitad del tipo señalado á las trasmisiones definitivas.

Los contratos de transmisión de efectos públicos, valores industriales ó mercantiles (excepto las letras de cambio y pagarés de comercio) y mercaderías en que intervengan los agentes de comercio á quienes el Código mercantil, en su art. 93, atribuye el carácter de notarios, y las trasmisiones de acciones ú obligaciones de minas que tengan lugar por endoso, con arreglo á los estatutos de la Sociedad emisora, aunque en dicha transmisión no intervengan los aludidos funcionarios, devengarán el 0,10 por 100 del capital efectivo transmitido.

Las cantidades en metálico que constituyan precio de bienes muebles ó inmuebles ó pago de servicios personales no se considerarán sujetas al impuesto.

(Véase el comentario al art. 1.º de la ley.)

Para que la transmisión de bienes muebles esté sujeta al impuesto es in-

dispensable que se realice por medio de documento ó acto solemne, ya sea judicial, administrativo, escritura otorgada ante notario ó póliza intervenida por agente de comercio. Pero es de advertir que el tipo de liquidación es muy diverso, ya se atienda á la distinta clase del documento en que la transmisión conste, ya al carácter temporal ó de perpetuidad con que la misma se realice. Así, por ejemplo, la venta de mercaderías realizada por escritura ante notario devenga el dos por ciento, y ese mismo acto consignado en póliza mercantil satisface diez céntimos, sin que, como hemos dicho en otro lugar, pueda tener explicación satisfactoria tan extraordinaria diferencia.

Un caso de excepción contiene este artículo relativo á transmisión de bienes muebles otorgada con carácter privado, cual es el simple endoso de las acciones de minas, respecto á cuyo acto ya hemos hecho las indicaciones oportunas en el comentario al art. 1.º de la ley, debiendo únicamente consignar aquí que por capital efectivo en los títulos de dicha clase debe reputarse el de cotización ó valor en venta que tengan en Bolsa, y si no se cotizaran, el que resulte de las transacciones ó contratos de los mismos celebrados con anterioridad, según certificación que expida la misma Sociedad emisora, y si aun este medio no diere por resultado conocer el verdadero valor, podrá obtenerse capitalizando el dividendo activo ó interés repartido á cada acción en un año al tipo de tres por ciento.

Las cantidades en metálico, cuando constituyan precio de bienes muebles ó inmuebles, ó se entreguen en pago de servicios personales, no devengan impuesto; pero sí cuando tienen el carácter de indemnización de daños y perjuicios, según lo declarado en Real orden de 6 de Junio de 1886, ó pago de deuda, conforme á lo resuelto por Real orden de 7 de Marzo de 1891.

Por resolución de la Dirección general, de 28 de Junio de 1890, se ha declarado que las subvenciones que el Estado otorgue á las Compañías de ferrocarriles no devengan impuesto; pero esas mismas subvenciones cuando se otorgan por otras entidades, como son Ayuntamientos, Diputaciones provinciales, etc., devengan diez céntimos por ciento, según lo resuelto por Real orden de 5 de Marzo de 1886, diferencia que obedece sin duda á las razones que hemos indicado en el comentario al art. 3.º de la ley.

Los créditos puramente personales están reputados como bienes muebles, conforme á la Real orden de 2 de Abril de 1887, y el mismo concepto jurídico merecen los buques, según la doctrina consignada en la resolución de la Dirección general de 29 de Octubre de 1869. En cambio deben considerarse como inmuebles los artefactos y maquinaria de una fábrica, conforme á la Real orden de 14 de Agosto de 1891, y los puestos ó cajones de los mercados ó plazas, cuando son estables y permanentes, con arreglo á la Real orden de 15 de Julio de 1892.

La simple manifestación en una escritura de dote ó capitulaciones matrimoniales, de que ciertos bienes aportados proceden de regalos hechos por terceras personas, no está sujeta á impuesto, por cuanto es un antecedente ó referencia que no modifica ó altera el carácter puramente privado con que se verificó la entrega de bienes muebles, según vino á resolverse por Real orden de 25 de Febrero de 1888.

Por Real orden de 29 de Diciembre de 1886 se declaró que la transmisión de efectos públicos realizada por endoso no constituye acto sujeto al impuesto, y aunque así se reconoce también en el párrafo 2.º de este artículo, por cuanto sólo se comprenden los contratos de transmisión de dichos efectos cuando estén intervenidos por agentes de comercio, forzoso es reconocer que no existe una base ó criterio fijo en la materia, desde el momento en que el endoso en las acciones ú obligaciones de minas se considera acto sujeto al impuesto.

¿La transmisión por endoso de un resguardo expedido por la Caja general de Depósitos estará sujeta al pago del impuesto? Entendemos que sí, porque si bien en este caso la transmisión se verifica por documento privado, como el endoso es medio legal de transmitir los valores depositados, conforme al reglamento de 17 de Enero de 1874 por que se rige dicha Caja, en tanto en cuanto del mismo se toma razón en el libro correspondiente de aquella oficina, esta circunstancia da, á nuestro juicio, al acto carácter administrativo, por cuya razón puede estimarse comprendido en los términos del párrafo primero de este artículo.

Es de notar que se ha alterado la redacción del art. 18 del anterior reglamento en el sentido de omitir la palabra *semovientes*, mas no por esto puede entenderse que la transmisión de éstos no se halla sujeta al impuesto, sino que, ajustándose á la clasificación establecida por el Código civil, en

el concepto general de muebles, no sólo se comprende los propiamente dichos, sino todos los que no pueden calificarse de inmuebles y, por tanto, los semovientes.

Art. 17. Los pagarés, títulos y cédulas emitidos por particulares y Sociedades con garantía hipotecaria, ya sean al portador ó transmisibles por endoso ó transferencia, pagarán el 0,10 por 100 de su importe en el acto de la emisión, independientemente del devengo que corresponda por la constitución y extinción del derecho de hipoteca.

Aunque á primera vista, y dados los vagos términos en que se halla redactado este artículo, puede ofrecerse la duda de si es necesario que la emisión de los pagarés, títulos y cédulas de particulares y Sociedades conste en escritura pública, entendemos que como el precepto legal se refiere sólo á los que tienen garantía hipotecaria, y la hipoteca como contrato, que requiere para su validez la inscripción en el Registro de la propiedad, conforme al art. 1,875 del Código civil, debe hacerse constar en escritura pública, es indudable que se hace preciso dicho requisito.

Desde luego no puede menos de extrañar que, hallándose sujetas al pago de ese impuesto, tanto en el acto de su emisión como de su amortización, las obligaciones de Sociedades, con arreglo al art. 13 de este reglamento, en el presente se declare sólo sujeta al impuesto la emisión de los pagarés, títulos y cédulas y no su amortización ó cancelación, lo cual revela la falta de criterio fijo y la ligereza con que se han llevado á cabo ciertas reformas. Pero como quiera que este artículo se refiere en general á los títulos emitidos por las Sociedades, de cuyo carácter participan las obligaciones, resulta que, siendo independiente el devengo que corresponde al concepto de emisión del que se refiere al concepto de hipoteca, parece indudable que las obligaciones hipotecarias, además de satisfacer diez céntimos por ciento como préstamo, devengarán también cincuenta céntimos por constitución de hipoteca y diez, veinticinco y cincuenta céntimos, según los casos, por la extinción, con arreglo al art. 3.º, limitándose la aplicación de lo dispuesto en el art. 13 á las obligaciones simples ó de garantía puramente personal.

Art. 18. Los préstamos personales constituídos ó reconocidos por contrato otorgado ante notario ó funcionario administrativo ó judicial, y los que se realicen con garantía de efectos públicos ó de valores industriales ó comerciales, cualquiera que sea la forma y origen de su constitución y la denominación con que se les conozca, siempre que, interviniendo la operación agente de Bolsa ó corredor de comercio, por su perfeccionamiento llegue á existir la transmisión del dominio que el derecho exige por la entrega de metálico, están sujetos al impuesto de derechos reales, con arreglo á los artículos 1.º y 2.º de la ley de 25 de Septiembre de este año, satisfaciendo el 0,10 por 100 si su cuantía excede de 1.000 pesetas, y el 0,05 por 100 hasta dicha cantidad, y liquidándose en la misma forma y dentro de los plazos que los demás contratos, á tenor de lo que disponen los arts. 55 párrafo 1.º y 58 de este reglamento, salvo lo que se dispone en el art. 124.

Las renovaciones totales ó parciales de dichos préstamos que se efectúen después de transcurrido el primer año, á partir de su constitución, se considerarán como nuevos préstamos para los efectos del impuesto, y contribuirán en igual forma que al constituirse por vez primera; pero si se realizan dichas renovaciones dentro del año citado ó del siguiente ó siguientes á la renovación que hubiese contribuido, entonces el impuesto no será exigible.

Los préstamos garantidos con hipoteca satisfarán sólo por este concepto, con arreglo á lo preceptuado en el art. 8.º

(Véase el comentario al art. 1.º de la ley.)

Á primera vista parece inferirse de los términos en que está redactado este artículo que sólo se hallan sujetos al impuesto los préstamos personales cuando se constituyen por contrato otorgado ante notario, y los pignoraticios ó con garantía de efectos públicos y de valores industriales ó comerciales cuando interviene la operación agente de Bolsa ó corredor de comercio; pero á nuestro juicio tal interpretación no sería exacta, porque la palabra *personales* está usada en contraposición á la de *hipoteca*-

rios, comprendidos en el art. 8.º, y no hay razón alguna seria en que pueda fundarse la excepción de los préstamos pignoratícios cuando están constituidos por escritura pública. Excusado nos parece advertir que, aunque el precepto reglamentario se refiere tan sólo á los préstamos con prenda ó garantía de efectos públicos ó valores industriales y comerciales, consideramos comprendidos también los que se realicen con garantía de otra clase de bienes muebles ó semovientes.

No comprendemos qué se ha querido significar al decir que los préstamos realizados con intervención de agente de Bolsa ó corredor de comercio estarán sujetos al impuesto en cuanto se perfeccionen, por existir la transmisión de dominio que el derecho exige mediante la entrega de metálico, porque claro es que si tal entrega no existe, no hay préstamo, y si lo que se ha pretendido es que no se confunda el depósito con el préstamo, estimamos que tal advertencia era innecesaria, por cuanto son dos contratos de naturaleza muy diversa que no pueden en manera alguna confundirse. Ahora bien, téngase muy en cuenta que en los Bancos, Sociedades y Cajas particulares se constituyen á veces en depósito efectos públicos y valores industriales ó comerciales, abriendo al que los deposita lo que se llama *cuenta de crédito*, y como en este caso la operación tiene todos los caracteres de un verdadero préstamo, si en aquélla interviene agente mercantil debe liquidarse en concepto de préstamo por las cantidades que sucesivamente vaya obteniendo con garantía de aquéllos el que los depositó. Las llamadas *cuentas corrientes*, cuando el imponente no percibe interes, tienen el carácter de verdaderos depósitos; pero no sucede lo propio cuando por obligarse el que impone á no retirar en un período determinado de tiempo, el depositario le abona algún interés ó rédito, en cuyo caso existe en rigor el préstamo de cantidad; sin embargo, como estas operaciones se realizan generalmente sin intervención de agente, no pueden considerarse sujetas al impuesto.

El reconocimiento del préstamo por escritura pública, aun cuando aquél hubiese tenido lugar por documento privado, se halla también sujeto al impuesto, conforme á lo declarado por Reales órdenes de 13 de Mayo de 1884 y 13 de Junio de 1891, y lo mismo el reconocimiento de la deuda, ya se alegue el préstamo como origen de aquélla, ya sea cualquiera otra la causa de la obligación, pues desde el momento en que el

acreedor consiente en que el deudor retenga en su poder la cantidad en que la deuda consiste, se realiza en rigor un verdadero contrato de préstamo.

Por Real orden de 13 de Junio de 1891, que podrán consultar nuestros lectores en la tercera parte de esta obra, se declaró que la prestación de fianza que un tercero hace á favor de otro, consistente en efectos públicos, siempre que el acto se haga constar en escritura pública, debe liquidarse en concepto de préstamo.

Nada dice la ley ni el reglamento respecto á las cancelaciones de los préstamos, cuando dicho acto y la consiguiente devolución de la cantidad prestada se hace constar en escritura pública; pero nosotros entendemos que como se realiza entonces una verdadera trasmisión, sin que la entrega de metálico constituya precio de bienes ni pago de servicios personales, está sujeta al impuesto, pero no por el concepto de adjudicación de bienes muebles en pago de deuda, porque sería hacer de peor condición al acreedor que al deudor, sino en el propio concepto de préstamo, puesto que es consecuencia de aquél.

Art. 19. Los documentos privados, de cualquier clase que sean, que no se hallen expresamente sujetos al impuesto por ninguno de los preceptos de este reglamento y tarifa anexa al mismo, y en los cuales convenga á los interesados dar autenticidad á la fecha con respecto á terceros, y á los efectos del art. 1.227 del Código civil, devengarán la cuota fija de 2 pesetas si su cuantía no excede de 5.000, de 3 pesetas si pasan de 5.000 y no exceden de 25.000, y de 4 pesetas cuando su cuantía sea mayor de 25.000 pesetas.

Si su cuantía fuese indeterminada, pagarán 3 pesetas.

(Véase el comentario al art. 1.º de la ley.)

Art. 20. Las donaciones *inter-vivos* de bienes inmuebles ó derechos reales satisfarán el impuesto según el grado de parentesco entre el donante y el donatario, y por los mismos tipos que para las sucesiones por causa de muerte se establecen en el artículo siguiente.

Las donaciones de bienes muebles, de cualquier clase que sean, pagarán el 2 por 100, exceptuando las efectuadas entre ascendientes y descendientes legítimos ó legitimados por subsiguiente matrimonio, que contribuirán con arreglo al art. 21 de este reglamento.

Para que el acto se califique de verdadera donación *inter-vivos*, es indispensable que ésta se realice gratuitamente ó por pura liberalidad, ó bien en pago de servicios prestados al donante que no constituyan deudas exigibles por el donatario, y que la adquisición del dominio de los bienes donados se verifique desde luego previa aceptación del donatario, requisito indispensable éste para que el contrato se considere perfecto, conforme á lo prevenido en los arts. 618 al 623 del Código civil. Por el contrario, si la donación se hace con causa onerosa ó imponiendo al donatario un gravamen equivalente al valor de los bienes donados, en este caso el acto constituye una cesión á título oneroso, que debe liquidarse conforme al art. 4.º; y si la donación, aunque hecha de presente, hubiere de producir sus efectos por muerte del donante, participa de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad, y habrá de regirse por las prescripciones que en el artículo siguiente se consignan para la sucesión hereditaria.

No se comprende ciertamente el distinto criterio adoptado para liquidar las donaciones de bienes inmuebles y derechos reales y las de muebles, señalando para las primeras un tipo variable en relación con el grado de parentesco entre el donante y donatario, y para las segundas un tipo fijo igual al que satisfacen las transmisiones de bienes muebles cuando se realizan por contrato á título oneroso. Si, como es natural suponer, el impuesto grava sobre la utilidad ó beneficio que se supone que obtiene el que adquiere los bienes, no puede negarse que existe una diferencia notable entre el que compra ó permuta, por ejemplo, bienes muebles, puesto que da en equivalencia el precio ú otra cosa de equivalente valor, y el donatario, que lo recibe sin desembolso de ninguna clase, siendo, por consecuencia, evidente que éste obtiene un lucro, utilidad ó beneficio mayor que aquél, por cuya razón, justo y equitativo parece que se le exigiera, como al donatario de bienes inmuebles ó derechos reales, un tipo

de gravamen superior y en relación con el grado de parentesco que tuviera con el donante.

Como la nueva ley ha venido á aumentar en un ciento por ciento el tipo señalado para la transmisión de bienes muebles, resultaría que, de aceptar en todas sus consecuencias el principio establecido y que dejamos impugnado, de que las donaciones de bienes muebles devenguen por un tipo fijo, las que se verificaran entre ascendientes y descendientes satisfarían dobles derechos que los asignados para la sucesión hereditaria, y de aquí el que se haya venido á establecer una excepción de dicho principio en favor de las mencionadas donaciones, disponiendo que devenguen tan sólo el uno por ciento, si bien es de advertir que tal excepción no tiene un fundamento legítimo en el art. 2.º de la ley, que no establece distinción alguna, ya por la diversa clase de bienes donados, ya por la relación de parentesco que existe entre el donante y donatario.

Mucho se ha discutido acerca de si la dote consistente en una renta anual, ó en la entrega simplemente de los frutos ó intereses de un capital reconocido por los padres á los hijos, merecía el concepto jurídico de donación ó debía liquidarse como pensión, resolviéndose en el primer sentido por las Reales órdenes de 30 de Septiembre de 1883 y 29 de Diciembre de 1886, la primera de las cuales pueden consultar nuestros lectores en la tercera parte de esta obra; y en el contrario, ó sea declarando que debe conceptuarse como donación por las Reales órdenes de 24 de Julio de 1884 y 2 de Abril de 1887, que, dicho sea de paso, se ajustan más á lo que sobre el particular dispone el art. 1.342 de la ley de Enjuiciamiento civil, por más que los intereses ó frutos de la dote no pueden imputarse, ni son colacionables como anticipo de legítima, según lo preceptuado en el art. 1.049 del mismo Código, toda vez que no se deben á la masa hereditaria sino desde el día en que se abra la sucesión del padre ó madre que dotaron. El párrafo séptimo del art. 9.º de este reglamento ha venido á aceptar con carácter definitivo el criterio sustentado en las últimas de dichas resoluciones, disponiendo que los señalamientos de renta ó pensión que los padres hagan á los hijos se reputen como anticipos de legítima, que deberán liquidarse por el capital que representen, y á nuestro juicio la razón más poderosa para haberlo hecho así, aun prescindiendo de la naturaleza jurídica del acto, es la de que de otra suerte habrían de satis-

facer un derecho doble, ó sea del dos por ciento, superior al que devengan las sucesiones entre ascendientes y descendientes.

Por Real orden de 28 de Noviembre de 1890 se ha declarado que la dote constituida con la condición de que si no hubiere hijos vuelvan al donante los bienes en que consistiera, debe liquidarse desde luego, pues la tal condición no es suspensiva, sino resolutoria.

El heredamiento universal de Cataluña, como constituye una donación irrevocable, hágase ó no en capitulaciones matrimoniales, pero en la cual el donatario no adquiere los bienes sino por muerte del donante, al causarse ésta es cuando procede liquidar y exigir el impuesto en concepto de herencia, y no al verificarse la donación, con arreglo á lo resuelto por Real orden de 28 de Febrero de 1891. Por último, las arras prometidas por el marido á la mujer como aumento de su dote, con la condición de que han de ser entregadas al fallecimiento de aquél, deben reputarse como donaciones entre cónyuges, conforme á lo resuelto por Real decreto-sentencia de 21 de Diciembre de 1880.

Aun cuando la competencia de nuestros lectores nos excusaría en rigor de ciertas advertencias, oportuno nos parece dejar consignado que, cuando en una sucesión se traigan á colación y computen por tanto en el haber de alguno de los herederos bienes donados con anterioridad, sea cual fuere el concepto en que lo recibiere, si se justificase haber satisfecho oportunamente el impuesto correspondiente á la donación, se deducirán al efecto de determinar el capital liquidable en concepto de herencia, pues de no hacerlo así resultaría que pagaban dos veces el impuesto bienes que no pueden adquirirse sino por un solo título, ó sea como legítima, siquiera ésta hubiese sido anticipada.

Art. 21. La transmisión de bienes de todas clases y derechos reales que se verifique por sucesión á título de herencia, legado ó donación *mortis causa*, pagará con arreglo al grado de parentesco entre el causante ó donante y el adquirente, con sujeción á los tipos siguientes:

Entre ascendientes y descendientes legítimos ó legitimados por subsiguiente matrimonio, 1 por 100.

Cónyuges, en la proporción ó cuota usufructuaria que adquieran en concepto de legítima ó por ministerio de la ley, 1 por 100.

Ascendientes y descendientes naturales, los hijos legitimados por rescripto real y los adoptados, 2 por 100.

Cónyuges en la parte que exceda de la legítima usufructuaria, 3 por 100.

Colaterales de segundo grado, 4 por 100.

Ídem de tercero íd., 5 por 100.

Ídem de cuarto íd., 6 por 100.

Ídem de quinto íd., 7 por 100.

Ídem de sexto íd., 8 por 100.

Ídem de grado más distante del sexto y extraños, 9 por 100.

En favor del alma del testador, 1 por 100.

En favor del alma de otras personas, sean éstas parientes ó extraños, 8 por 100.

Si en virtud de lo dispuesto en el art. 838 del Código civil se hiciera pago al cónyuge de su haber legitimario en forma ó concepto distinto del usufructo, devengará no obstante el 1 por 100, pero siempre que en cantidad ó calidad no exceda lo que se le adjudique ó reconozca de lo que por su cuota ó legítima le corresponda. En lo que de ésta exceda satisfará el 3 por 100.

(Consúltese el comentario del art. 2.º de la ley.)

Como en el comentario á que nos referimos nos hemos hecho cargo de las cuestiones más principales que pueden surgir respecto á la inteligencia y aplicación de este artículo, nos limitaremos en este lugar á hacer mención de varias resoluciones de gran interés con el mismo relacionadas.

La transmisión por herencia ó legado de efectos públicos de la deuda exterior española ó extranjera, así como los títulos de Sociedades extranjeras pertenecientes á españoles ó naturalizados en España, devenga el impuesto con arreglo á lo dispuesto por Real orden de 3 de Agosto de 1883 y párrafo 3.º, art. 38 de este reglamento.

El acto de ejercitar el heredero en Cataluña la facultad de pagar á su elección en dinero ó fincas las legítimas de los hermanos, no devenga impuesto por concepto distinto del de herencia. (Reales órdenes de 29 de Diciembre de 1886 y 14 de Agosto de 1891.)

La transmisión por herencia de créditos que un extranjero tenga contra un español ó casa de comercio española devenga el impuesto según lo resuelto por Real orden de 4 de Abril de 1890, lo cual se comprende fácilmente por cuanto el crédito radica ó está situado en territorio español; pero no estamos del mismo modo conformes con otra declaración que se hace en la referida resolución, respecto á que no se halle sujeto al impuesto el metálico perteneciente á españoles que se halle situado en el extranjero. El metálico, como bien mueble que es, está sujeto, con arreglo á lo que dispone el art. 10 del Código civil, á la ley de la nación del propietario, con tanta más razón si se trasmite por herencia, puesto que en materia de sucesiones, la ley nacional de la persona de cuya sucesión se trate es á la que debe estarse para regular el acto. Reconocido este principio en el parrafo 3.º, art. 38 de este reglamento, por cuanto en él se dispone que los títulos de la deuda pública extranjera, así como los de Sociedades también extranjeras pertenecientes á españoles ó naturalizados en España, se considerarán sujetos al impuesto cuando se trasmitan por título hereditario, no hay razón alguna para considerar en distinto caso el metálico situado en el extranjero, y por eso entendemos que la mencionada Real orden no es de aplicación en el indicado extremo.

Por Real orden de 2 de Julio de 1890 se resolvió que el acto de adquirir varias personas á título de compra y proindiviso ó en común una finca con la condición de que al fallecimiento de cada uno de los condueños acreciera su parte á los demás, y así sucesivamente hasta quedar como único propietario el último sobreviviente, constituya, además del contrato de compraventa, una transmisión á título de legado que habría de liquidarse á la defunción de cada uno de los condueños.

Cuando el testador dispone que por cuenta de la herencia se satisfaga el impuesto de derechos reales que corresponde satisfacer á los legatarios, tal disposición constituye en rigor un aumento del propio legado, y como tal debe considerarse para determinar la base liquidable conforme á lo resuelto por Real orden de 7 de Marzo de 1891. Ejemplo: A. lega á C., su sobrino, 50.000 pesetas, disponiendo que además satisfagan sus herederos el impuesto que á dicho legado corresponda; pues bien, como lo que en concepto de impuesto ha de satisfacerse al cinco por ciento asciende á 250 pesetas, la base para liquidar el legado de C. serán 50.250 pesetas.

El acto de otorgar unos herederos la escritura de venta concertada por su causante, y que por causas independientes de su voluntad no pudo aquél otorgar, reconociendo en ella al propio tiempo que con su precio satisfizo el mismo una deuda, no constituye acto implícito de adquisición por herencia á favor de los otorgantes, toda vez que no hacen sino suplir un defecto, cual es la falta de título escrito que ya no es dable subsanar á su causante. Así lo declaró la Real orden de 7 de Marzo de 1891; pero nosotros entendemos que para que sea de aplicación, es indispensable que conste que la venta se realizó de hecho, ó mejor dicho, se consumó por la entrega del precio y de la cosa vendida, pues de otra suerte, si no hubiera mediado más que una promesa de venta, es indudable que los herederos del que prometió adquieren la propiedad de la finca y deben satisfacer, por lo tanto, el impuesto en concepto de herencia.

La sustitución de herederos en nuda propiedad hecha indeterminadamente y sin designación de nombres á favor de los hijos del usufructuario ó de terceras personas si vivieren al fallecimiento de aquél, constituye una condición suspensiva, según lo resuelto por Real orden de 4 de Julio de 1891, declaración que no es hoy de la mayor importancia, por cuanto, afectando tan sólo al aplazamiento del pago del impuesto, éste se halla declarado ya en el art. 67 de este reglamento.

Por Real orden de 26 de Diciembre de 1891 se resolvió que la herencia dejada á un heredero casado, con la condición de que si muere sin hijos pase á otra persona que se designa con el carácter de sustituto, entraña una condición no suspensiva, sino resolutoria, y por consecuencia, debe liquidarse la herencia en plena propiedad á favor del heredero.

Autorizados los herederos por el art. 838 del Código civil para satisfacer al cónyuge sobreviviente los derechos legitimarios que le concede el artículo 834, en la forma y modo más conveniente á los intereses de unos y otro, ya por mutuo acuerdo, ya por mandato judicial, claro es que la distinta forma en que el pago de dicho haber se haga no altera ni puede alterar el título por que el cónyuge adquiere; de aquí que el párrafo último del artículo que examinamos haya venido á reconocer que aun cuando la legítima viudal no consista precisamente en usufructo, deba liquidarse al uno por ciento, siempre que en cantidad ó calidad no exceda de lo que el cónyuge tiene derecho á percibir por el indicado concepto.

Supongamos que, hecha la liquidación de la sociedad conyugal, corresponda al cónyuge viudo una cuota usufructuaria de 50.000 pesetas, para cuyo pago convienen los herederos en adjudicarle en propiedad un inmueble cuyo valor se declara en una cantidad igual, pero que comprobado resulta ser de 60.000 pesetas; en este caso, como la propiedad que se le confiere excede en calidad del derecho de usufructo, único que por la ley le corresponde, y además el medio escogido no es de los expresamente autorizados en el art. 838 del Código civil, no procedería en rigor liquidar al uno por ciento, sino al tres. Sin embargo, nosotros entendemos que no debe aplicarse tan literalmente el precepto legal, por cuanto es indudable que con la adjudicación hecha se hace pago al cónyuge de sus derechos legitimarios, y por consecuencia, que en el caso antes indicado procede liquidar al uno por ciento sobre un capital de 50.000 pesetas, y al tres por ciento sobre las 10.000 pesetas en que excede el valor del inmueble de lo que por legítima corresponda al cónyuge viudo.

La renuncia de la herencia hecha simplemente y sin que concurren las circunstancias prevenidas en el art. 1.000 del Código civil no constituye un acto sujeto al impuesto, por cuanto el renunciante nada adquiere y no existe otra transmisión que en favor de las personas llamadas á suceder por ministerio de la ley; pero si la renuncia, ó mejor dicho cesión, se verifica en favor de determinada persona, existen dos actos sujetos al impuesto, por cuanto el que renuncia ó cede, en tanto puede disponer de los bienes en cuanto los adquiere á título de heredero. Lo mismo decimos de la renuncia del legado, aun cuando esté hecha después del período del beneficio de deliberar, según lo resuelto en sentencia de 19 de Febrero de 1889; pero hemos de advertir que, tanto esta renuncia como la de la herencia, ha de hacerse constar en escritura pública y con los requisitos que exija la distinta capacidad ó condición de la persona que la hace.

En cuanto á los bienes reservables, bueno es advertir que, con arreglo á la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Mayo de 1861 y art. 968 del Código civil, el cónyuge que pasa á segundas nupcias tiene el carácter de mero usufructuario, correspondiendo la nuda propiedad por ministerio de la ley á los hijos de su primer matrimonio, de suerte que, si el cónyuge sobreviviente al hacerse la partición y previendo el caso de contraer segundas nupcias solicita que se le adjudiquen los bienes tan sólo en usu-

fructo, en este concepto debe de satisfacer el impuesto, aplazando el pago del correspondiente á la nuda propiedad hasta su fallecimiento, ya porque así lo prescribe el art. 67 de este reglamento, toda vez que los hijos adquieren el derecho como herederos del cónyuge fallecido, ya también porque pudiendo el cónyuge binuvo mejorar á los hijos en los bienes reservables, conforme á lo que dispone el art. 972 del Código civil, no es posible determinar *à priori* la participación que en la propiedad de dichos bienes corresponde á cada uno de los hijos.

Ahora bien, si al cónyuge se le adjudican los bienes en propiedad, en tal concepto se habrá de hacer la liquidación del impuesto, sin que por el mero hecho de pasar á segundas nupcias, que en rigor produce los efectos de una condición resolutoria, tenga derecho á solicitar la devolución de lo que haya satisfecho de más por limitarse su derecho al de mero usufructuario.

Art. 21. En los fideicomisos, cuyo origen legal parta del régimen anterior al vigente Código civil, y que por la disposición transitoria 2.^a del mismo tengan eficacia, se pagará desde luego el 2 por 100. Si no se publicase en el término de un año la voluntad del testador, se completará hasta el 9; pero si se publicase dentro de dicho término, pagará con arreglo al grado de parentesco del heredero, si éste fuese pariente del testador, y el 9 por 100 si no lo fuese, deduciendo el 2 por 100 satisfecho anteriormente.

Si en algún caso el tipo de liquidación correspondiente al grado de parentesco entre el heredero y el testador fuere menor del 2 por 100, se considerará dicho pago como definitivo, sin últimas consecuencias para el Tesoro ni para el contribuyente.

En las sustituciones fideicomisarias, si el fiduciario ó persona encargada por el testador de transmitir la herencia puede disfrutarla en todo ó parte, temporal ó vitaliciamente, pagará el impuesto en concepto de usufructuario y con arreglo al grado de parentesco que le una con el causante.

El tercero ó terceros llamados á su disfrute serán considerados como herederos sustitutos, pagando también según la relación de parentesco que tenga con la persona que los instituyó.

Como por virtud de lo dispuesto en los arts. 781 y 785 del Código civil, ha venido á modificarse el derecho vigente en materia de fideicomisos, en el sentido de negar validez á todos los que se instituyan en favor de personas inciertas ó que pasen del segundo grado, así como los que contengan prohibición absoluta ó temporal de enajenar los bienes y los que hayan de aplicarse é invertirse en cumplir instrucciones reservadas comunicadas por el testador, pero sin tener tales disposiciones carácter retroactivo, toda vez que por la segunda de las disposiciones transitorias del mencionado Código se declaran válidos los fideicomisos instituidos con anterioridad á la publicación de dicho cuerpo legal, la ley y reglamento del impuesto no han podido menos de reconocer también la subsistencia de aquéllos, estableciendo el distinto modo de liquidar el impuesto, según se trate de los antiguos fideicomisos ó de las sustituciones de herederos de carácter fideicomisario. En cuanto á los primeros, queda en vigor lo que disponía el art. 23 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, es decir, pagará desde luego el heredero fiduciario el dos por ciento si no es conocido el heredero fideicomisario, y si transcurre un año sin que se conozca la voluntad del testador acerca de dicho extremo se completará hasta el nueve por ciento como si se tratara de sucesión entre extraños y sin tener para nada en cuenta el parentesco que pueda existir entre el heredero fiduciario y el testador; bien entendido que conforme á lo resuelto por Real orden de 21 de Febrero de 1889, aunque sea conocida la voluntad del testador respecto al heredero fiduciario antes de liquidar, pero después de transcurrido el año no podrá liquidarse más que al nueve por ciento. En las sustituciones fideicomisarias, ó sea las que se realicen conforme á las prescripciones del Código civil, como al fideicomisario se le considera como verdadero heredero sustituto, ha de liquidarse el impuesto con arreglo al parentesco entre aquél y el testador, corrigiendo así el gravísimo error padecido en el art. 25 del reglamento anterior, que disponía que se atendiera al parentesco entre el sustituto y el sustituido.

Para que tenga aplicación lo prevenido en el párrafo tercero de este artículo respecto á considerar como usufructuario al heredero fiduciario, estimamos que no es necesario que expresamente se le autorice para disfrutar la herencia en todo ó en parte, temporal ó vitaliciamente, siempre que de los términos en que la institución se haga resulte que aquél tiene

la facultad de disponer libremente de los productos ó rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario.

Art. 23. En los fideicomisos en que se dejen en propiedad los bienes hereditarios al heredero fiduciario, aun cuando sea con la obligación de levantar alguna carga, se liquidará el impuesto como herencia en propiedad, con deducción de la carga si fuera deducible, por la cual satisfará el impuesto el que adquiriera el beneficio consiguiente al gravamen impuesto al heredero.

Cuando el heredero fiduciario adquiere en propiedad los bienes, aunque sea con la obligación de levantar ciertas cargas ó de satisfacer periódicamente algunas cantidades para fines benéficos ó piadosos, caso previsto en el art. 788 del Código civil, la herencia habrá de liquidarse, aun cuando este artículo expresamente no lo determinara, como herencia en propiedad, pero habrá de deducirse de aquélla el importe de la carga, de conformidad con lo que prescribe el art. 74 de este reglamento, exigiendo además el impuesto que corresponda á la persona ó entidad en cuyo provecho se establezca la carga ó gravamen por el título ó concepto que jurídicamente corresponda al acto. Así, por ejemplo, si se impone al heredero la obligación de invertir anualmente cierta cantidad en sufragios por el alma del testador, otra para dotar doncellas, y otra, por último, para fundar un asilo ó establecimiento benéfico, las dos primeras se estimarán como pensiones, capitalizándolas al cinco por ciento sobre la base de una anualidad, y la tercera como legado de cantidad en favor del establecimiento que ha de fundarse, conforme á lo resuelto por Real orden de 4 de Mayo de 1892, que los lectores podrán consultar en la tercera parte de esta obra.

Art. 24. Cuando el testador dispusiere de sus bienes sustituyendo unos herederos á otros, se pagará el impuesto en cada sustitución con arreglo al parentesco entre el sustituto y el causante.

Si los herederos instituidos en tal concepto no tuviesen derecho en ningún caso á disponer de la herencia, ya por actos entre vivos ó por causa de muerte, se reputarán como meros usufructuarios; pero

si no se les pone aquella limitación, ó estableciéndola lo fuese con condición resolutoria, se liquidará por la plena propiedad sin derecho á devolución alguna, aun cuando por cumplirse la condición impuesta haya de pasar la herencia al sustituto designado.

Si la condición impuesta al heredero fuese la de que para disponer de los bienes libremente haya de acreditar su necesidad enajenando antes los suyos propios, la adquisición se entenderá en plena propiedad y liquidará en tal concepto cuando se cumpla la condición, y del mismo modo se liquidará cuando el cumplimiento de la condición con tal objeto impuesta dependa de la exclusiva voluntad del instituido el día en que tenga efecto.

Como cada uno de los herederos instituidos en el caso de sustituciones fideicomisarias pueden tener ó no derecho á disponer libremente de los bienes ó haberle sido limitada dicha facultad, ya con relación al tiempo, ya por virtud de un hecho del cual depende el adquirir ó el perder aquel derecho, de que la institución sea pura ó condicional depende precisamente el que el heredero pueda ser reputado como propietario de los bienes ó simplemente usufructuario. Así, por ejemplo, si el testador instituye por heredero á Juan y para el caso que muera antes que él ó no quiera aceptar la herencia á Pedro y sucesivamente á Diego, es indudable que cada uno de ellos, en el caso respectivo, adquiere en propiedad la herencia: si la institución se hace en el sentido de que los instituidos puedan disponer de los bienes en el caso de que á su fallecimiento estuvieren casados, son simplemente usufructuarios, pues la adquisición del derecho de propiedad depende de una condición suspensiva, cual es el hecho del casamiento; y, por último, si el testador dispone de sus bienes simplemente en favor del primer instituido, pero ordenando que si fallece sin hijos pase la herencia al sustituto, entonces la adquisición debe entenderse hecha en pleno dominio, puesto que el perder el heredero la facultad de disponer libremente de los bienes depende de una condición resolutoria, cual es el que carezca aquél de descendientes directos al ocurrir su fallecimiento.

A nuestro juicio, el párrafo tercero de este artículo resulta oscuro en su redacción, porque si en el caso en que se dejen los bienes al heredero con

la condición de que pueda disponer libremente de ellos si tuviera necesidad, enajenando antes los propios, dicha adquisición no ha de liquidarse en plena propiedad hasta que la condición se cumpla, entonces el heredero no ha de reputarse por lo pronto más que como simple usufructuario, y en rigor carece de objeto tal disposición, pues es claro y evidente que desde el momento en que dispusiera de los bienes heredados había de reputársele forzosamente como heredero en propiedad. Creemos que el propósito del legislador ha sido muy distinto del que expresa el tenor literal de dicho párrafo, porque si, como en el mismo se indica, cuando el cumplimiento de la condición impuesta dependa de la exclusiva voluntad del instituido, ha de reputarse que la adquisición se realiza en plena propiedad, como la enajenación de los bienes propios y determinación de la necesidad de disponer de los heredados queda al arbitrio del heredero, claro es que conforme á aquel criterio la adquisición debería reputarse como hecha en plena propiedad, sin esperar á que la condición se cumpliera, conforme á lo resuelto por Real orden de 3 de Agosto de 1892.

Art. 25. Por las adquisiciones de bienes y derechos reales correspondientes á la mitad reservable de vínculos y mayorazgos, satisfarán el 2 por 100 los inmediatos sucesores tan luego como ocurra el fallecimiento del poseedor, si los bienes vinculados estuvieran previamente divididos entre ambos. Si los bienes no hubiesen sido divididos, el impuesto indicado habrá de satisfacerse en los plazos que se señalan en este reglamento para la presentación de documentos correspondientes á herencias y legados.

En cuanto á las sucesiones vinculares, y por lo que se refiere al plazo de presentación de los documentos en que aquéllas consten, distingue el reglamento dos casos: el de hallarse divididos los bienes entre el poseedor é inmediato sucesor, y el de que fallezca aquél antes de haber hecho la división. En el primer caso, como es conocido ya el haber del inmediato sucesor, y tiene éste con la escritura de división el título necesario para entrar en posesión de los bienes tan luego como fallezca el poseedor usufructuario de los mismos, ninguna relación tienen aquéllos con el haber hereditario del fallecido, y por consecuencia puede y debe presentarse dicha escritura á liquidación á los treinta días de ocurrido el fallecimiento de aquél. Pero si, por el contrario, la división no se hubiera hecho, como

es preciso separar del caudal hereditario la masa de bienes correspondientes al vínculo y proveer al inmediato sucesor de un título escrito del dominio que adquiere, habrá de subordinarse la presentación de éste á los plazos que el reglamento señala para la presentación de documentos correspondientes á herencias y legados.

Art. 26. Las informaciones posesorias por adquisiciones de cualquier clase anteriores á la ley Hipotecaria estarán libres del impuesto.

Las referentes á adquisiciones posteriores á dicha fecha pagarán el 1 por 100 si el título de transmisión que se alega es el de herencia ó legado entre ascendientes y descendientes, cónyuges y hermanos, y el 3 por 100 en los demás casos.

Exceptúanse las informaciones que se incoen en el término de un año, á contar desde que empiece á regir este reglamento, las cuales tributarán por los tipos señalados en las disposiciones anteriores que les fueran aplicables, según la fecha de adquisición, siempre que sean más beneficiosos para los interesados.

(Consúltese el comentario al art. 2.º de la ley.)

Art. 27. Cuando en la información posesoria, exceptuando las anteriores á la ley Hipotecaria, no se alegue título, ó alegándolo no se precise la fecha de la adquisición, así como cuando los bienes transmitidos no hubiesen estado amillarados á nombre del causante de la sucesión, se liquidará al 3 por 100.

Como es frecuente el abuso de alegar en las informaciones posesorias títulos y fechas de adquisición que no corresponden ciertamente á los verdaderos, para eludir de este modo en todo ó en parte el pago del impuesto, el legislador ha querido poner tasa á aquél prescribiendo que cuando no se alegue título ó no se precise la fecha de adquisición, así como también cuando los bienes transmitidos no hubieren estado amillarados á nombre del causante de la sucesión, se liquidarán al tres por ciento. Ocurre á las veces, tratándose de informaciones á título de herencia, que se precisa la fecha de la adquisición, pero como esto no debe bastar tratándose de hechos que es fácil comprobar, deben las oficinas liquidadoras, á nuestro juicio, exigir como justificante la partida ó certificación del fallecimiento del causante, y si ésta no conviniere con la fecha indicada en la información, atenerse al resultado que aquélla ofrezca, prescindiendo

do de lo que en la información se declare acerca de dicho extremo, y exigir además la certificación de hallarse amillarados los bienes en la época del fallecimiento del causante á nombre de éste, pues de no comprobarse dicho requisito la Administración no debe admitir como tal poseedor al que no tenía declarados los bienes para el pago de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, por lo que procede liquidar en este caso la información al tres por ciento, prescindiendo del título en la misma alegado.

Art. 28. Contribuirán con el 0,10 por 100 del valor de los bienes los actos siguientes:

1.º La cancelación y extinción de las hipotecas y fianzas constituidas en favor de la Administración ó de la persona subrogada en los derechos de aquélla para garantizar la recaudación de fondos ú otras responsabilidades provenientes del desempeño de cargos ó cumplimiento de contratos.

2.º La extinción legal de las servidumbres personales y reales, entendiéndose por extinción legal de las primeras la reunión de las mismas en la propiedad, y por extinción legal de las segundas la completa desaparición ó demolición del predio dominante ó del sirviente ó la reunión de los dos en uno sólo.

3.º Las permutas de fincas rústicas, cuando cada una de éstas no exceda de tres hectáreas de cabida, y además alguna de ellas resulte acumulada á otra perteneciente con anterioridad á uno de los permutantes.

4.º Las aportaciones de todas clases de bienes ó derechos reales verificadas por los cónyuges al constituirse la sociedad legal, así como las adjudicaciones que al disolverse aquélla se les hagan de los mismos bienes ó de otros en pago de sus aportaciones en cuanto no excedan del valor de éstas y lo que ellos adquieran en concepto de gananciales.

Las aportaciones verificadas por medio de terceras personas, ya que se hagan á la sociedad legal, ya á cualquiera de los cónyuges

al celebrarse el matrimonio ó durante éste, pagarán por el concepto jurídico en virtud del cual se verifiquen.

5.º Las adquisiciones de ajuar de casa y ropas de uso personal cuando se verifiquen por título hereditario. Las alhajas, de la clase que fuesen, no se reputarán como ajuar de casa.

6.º Las trasmisiones que se realicen en favor de establecimientos de beneficencia sostenidos con fondos generales del Estado, provinciales ó municipales, y las que se efectúen con destino á la creación ó sostenimiento de instituciones de enseñanza gratuita, sea pública ó privada. Las primeras enajenaciones de fincas que se hagan por la Asociación de caridad establecida en Madrid con el título «La Constructora Benéfica» y la compra de terrenos que la misma haga para sus construcciones.

7.º Las compras y primeras enajenaciones de los bienes que constituyan colonias agrícolas ó poblaciones rurales hechas por los fundadores de las mismas ó por sus herederos. El mismo tipo se aplicará á las primeras sucesiones directas de los mismos bienes, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos á la publicación de este reglamento.

8.º Las adquisiciones hechas directamente de los bienes enajenados por el Estado en virtud de las leyes desamortizadoras. Se entenderán hechas directamente aun cuando haya habido cesión por el comprador, siempre que ésta se haya verificado en los plazos y con los requisitos que establece la legislación de propiedades y derechos del Estado, para reputar adquirente directo al cesionario.

Para que las adquisiciones de esta clase tributen al 0,10 por 100 es indispensable que los compradores acrediten haber otorgado la correspondiente escritura pública.

9.º Las redenciones de los censos de igual procedencia verificadas con arreglo á las mismas leyes, así como los arrendamientos anteriores al año de 1800, siempre que por los redimentos se acredite el otorgamiento de la escritura de redención.

10. Las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos reales

verificados por las empresas de ferrocarriles en virtud y mediante los requisitos de la ley de Expropiación forzosa de 10 de Enero de 1879, conforme al art. 52 de la misma y al 125 de la ley de Obras públicas de 13 de Abril de 1877. Igual tipo devengarán las subvenciones que se otorguen á dichas Compañías en metálico ó valores, excepto las que obtengan directamente del Estado con arreglo á la ley de concesión de las líneas.

11. Las adquisiciones de los bienes y derechos de igual clase realizados por las empresas de canales de riego, según lo dispuesto en el art. 245 de la ley de Aguas de 3 de Agosto de 1866, y en el 194 de la de 13 de Junio de 1879.

12. Las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos reales y las redenciones de cargas eclesiásticas que tengan lugar con arreglo al convenio celebrado con la Santa Sede en 25 de Junio de 1867, sobre capellanías colativas de patronato familiar, memorias, obras pías y otras fundaciones análogas.

13. Los contratos de transmisión de los templos destinados al culto de la Religión Católica Apostólica Romana, y la adquisición de terrenos con destino á la edificación de aquéllos; así como los legados en metálico para la construcción ó reparación de los mismos.

14. Los contratos de adquisición de terrenos por los ayuntamientos con destino al ensanche de la vía pública, siempre que el proyecto esté definitivamente aprobado y la expropiación se verifique con arreglo al art. 52 de la ley de 10 de Enero de 1879.

Con arreglo al mismo tipo se liquidarán los propios actos otorgados con igual objeto á favor de las provincias.

15. Las concesiones de aprovechamiento de aguas que haga el Estado y los demás contratos que sobre las mismas se otorguen por el mismo, por las provincias y por los municipios.

16. Los actos de traspaso del derecho de explotación y los de transmisión en cualquier forma de los ferrocarriles y canales de riego y pantanos, siempre que hayan de revertir al Estado concluido el término de la concesión.

17. La constitución y extinción de las hipotecas en garantía de todo ó parte del precio aplazado en las ventas.

(Véase el comentario al art. 3.º de la ley.)

En cuanto á las aportaciones de bienes ó derechos hechos por los cónyuges á la sociedad legal y á las adjudicaciones que al disolverse se hagan á los mismos en pago de aquéllas, téngase en cuenta que por Real orden de 6 de Junio de 1886 se resolvió que la adjudicación en pago de parafernales está sujeta al impuesto en el concepto de disolución de sociedad conyugal; que por Real decreto-sentencia de 10 de Enero de 1876 se declaró que el hecho de adjudicarse á un cónyuge bienes distintos de los aportados no altera ni modifica el concepto de sociedad conyugal por que debe liquidarse dicha adjudicación; que los bienes adquiridos durante el matrimonio por un cónyuge no pueden reputarse como gananciales si la representación del otro admite que se compraron con dinero de aquél, y la Administración no prueba lo contrario, según Real orden de 29 de Diciembre de 1886; y por último, que el aumento de valor de unos bienes aportados al matrimonio no debido á mejoras hechas durante aquél, debe tributar por el concepto de sociedad legal y no por el de adjudicación, con arreglo á lo dispuesto en la Real orden de 12 de Octubre de 1887.

Respecto á las adquisiciones de bienes del Estado, para que éstas se entiendan directas y comprendidas en el beneficio de tributar al diez céntimos por ciento, es indispensable que la cesión del remate se verifique con arreglo á lo dispuesto en la Real orden de 14 de Enero de 1868, es decir, dentro de los diez días siguientes al pago del primer plazo, siempre que éste haya tenido lugar en los quince días posteriores á la fecha en que se haya notificado al rematante la adjudicación á su favor. (Consúltense las Reales órdenes de 10 de Enero de 1889 y 6 de Mayo de 1890, insertas en la tercera parte de este libro.) Obsérvese que la regla 8.ª se refiere taxativamente á los bienes enajenados en virtud de las leyes desamortizadoras; pero como, á nuestro juicio, la razón del beneficio concedido es facilitar la enajenación de los bienes del Estado en general, no creemos que en rigor debe restringirse el precepto legal á las ventas de bienes desamortizados, sino en general á todas las que el Estado realiza,

sea cual fuere el origen de los bienes. Dicha regla exige que para tributar en las condiciones excepcionales que el art. 28 establece, es indispensable que los compradores acrediten el otorgamiento de la correspondiente escritura, de donde se infiere que cuando la enajenación se haga constar por medio de información posesoria, debe liquidarse al tres por ciento.

Por Real orden de 17 de Julio de 1886 se declaró que los bienes del Real Patrimonio, ó sean los que perteneciendo al Estado están destinados al uso y disfrute de los Monarcas, se hallan equiparados á los bienes nacionales; pero sin que puedan considerarse como tales los del patrimonio privado ó propiedad particular de los Reyes.

La Real orden de 5 de Marzo de 1888 declaró que las enajenaciones hechas por el ramo de Guerra no están comprendidas en el beneficio que este artículo establece; pero nosotros, de conformidad con el criterio antes expuesto, y entendiendo que no hay bienes privativos del ramo de Guerra, del de Marina ni del de Hacienda, sino que todos son igualmente bienes del Estado, entendemos que no existe razón para aquella diferencia, y que la doctrina consignada en la resolución de que queda hecho mérito, no debe prevalecer, doblemente, cuando las disposiciones en virtud de las cuales se enajenan dichos bienes son todas esencialmente desamortizadoras en el propio sentido de la palabra.

Respecto á las adquisiciones de terrenos por los Ayuntamientos y Diputaciones provinciales con destino al ensanche de la vía pública, conviene tener muy en cuenta que no basta que se alegue aquel objeto como motivo de la adquisición, sino que es indispensable que el proyecto de ensanche esté definitivamente aprobado, y que la compra se realice en virtud de expropiación forzosa por causa de utilidad pública. Aunque la regla 14 se refiere exclusivamente á terrenos, entendemos que ha de ser de aplicación al caso en que se adquieran edificios, siempre que su solar se destine al ensanche, por el principio de que donde existe la misma razón debe aplicarse la propia disposición; pero adviértase que no se hallan en el mismo caso las enajenaciones que los Ayuntamientos verifiquen como sobrantes de la vía pública, conforme á lo declarado por sentencia del Tribunal contencioso de 27 de Octubre de 1892, toda vez que el beneficio se halla establecido en favor de aquellas corporaciones y no de los particulares. Las adquisiciones, tanto de terrenos como de edificios, que

los Ayuntamientos y Diputaciones hagan con otro objeto, siquiera sea de interés público, no están comprendidas en el precepto excepcional, que venimos examinando, y así se resolvió por Real orden de 21 de Noviembre de 1892 al negar al alcalde de Alicante la exención que tenía solicitada para la adquisición de terrenos con destino á cárcel correccional.

Art. 29. La transmisión por contrato de los edificios que se construyan en las zonas de ensanche sólo devengará la mitad de los derechos correspondientes al título por que se verifique, con arreglo á la ley de 26 de Diciembre de 1876, durante seis años.

Art. 30. Para gozar del beneficio anterior es indispensable que el ensanche esté oficialmente aprobado, previos los trámites legales establecidos.

El plazo de seis años se contará desde la fecha de la licencia de construcción.

Como el beneficio concedido en los dos artículos precedentes tiene por objeto fomentar el ensanche de las poblaciones por lo que éste influye en la higiene y mejores condiciones de las mismas, es tan sólo aplicable á las transmisiones de edificios, pero no á las de terrenos ó solares edificables, aun cuando estén situados en las zonas de ensanche. Es de advertir que cuando de la transmisión de dichos terrenos ó solares se trate, como generalmente no están amillaradas, y aun estándolo, la circunstancia de comprenderse en la zona de ensanche hace aumentar considerablemente su valor, la comprobación de éste á los efectos del impuesto debe hacerse acudiendo á la tasación pericial, según lo dispuesto por la Dirección del ramo en circular de 17 de Junio de 1865 y Real decreto de 29 de Junio de 1867.

Art. 31. Sólo el Estado gozará de exención del impuesto por las adquisiciones de bienes y derechos reales que se verifiquen á su favor. Las notas de exención que los liquidadores han de extender en los documentos en que aquéllas se acrediten no devengarán tampoco honorarios.

En las adquisiciones de bienes que se realicen por gobiernos ex-

tranjeros exclusivamente para morada ó residencia de los agentes diplomáticos, se estará á lo que dispongan los respectivos tratados, y no estando previsto, se atenderá al principio de reciprocidad.

(Consúltense el comentario al art. 4.º de la ley.)

Art. 32. En ningún caso, salvo lo que se dispone en los artículos adicionales, se exigirá el impuesto por otros tipos de liquidación que los señalados por la tarifa adjunta á este reglamento.

(Consúltense los comentarios á los artículos adicionales de la ley y al artículo 1.º del reglamento.)

Art. 33. Satisfará en todo caso el impuesto el que adquiera ó recobre el derecho gravado, y aquel á cuyo favor se reconozcan, transmitan, declaren ó adjudiquen bienes ó derechos, cualesquiera que sean las condiciones ó estipulaciones de las partes contratantes respecto al particular, y sin perjuicio de los casos que por excepción determine expresamente este reglamento.

En los arrendamientos satisfará el impuesto el arrendatario ó colono, y en la extinción de pensiones el que venía obligado á satisfacerlas.

En las pensiones constituidas por testamento, si el capital de éstas se rebajó del caudal hereditario, el heredero ó legatario satisfará al extinguirse la pensión el impuesto que le corresponda, con arreglo al grado de parentesco, por el mismo capital, pero no devengará por el concepto de extinción.

(Consúltense el comentario al art. 4.º de la ley.)

Como el impuesto grava sobre la adquisición de bienes y derechos por la utilidad que se supone que mediante ella obtiene el adquirente, claro es que éste es el llamado á satisfacer el impuesto; pero cuando se trate simplemente de recobrar los que por título anterior le pertenecía, preciso es distinguir si está ó no satisfecho el impuesto correspondiente á su adquisición, pues en el primer caso nada debe exigirse, porque sería perci-

bir dos veces el impuesto por un solo acto. Así, por ejemplo, si entablado un interdicto de recobrar la posesión, ó promovido litigio para la reivindicación de ciertos bienes, la sentencia declara haber lugar á lo solicitado por el demandante, en este caso nada nuevo adquiere aquél, y si se acredita que al adquirir los bienes por el título que en la demanda ostentara satisfizo el impuesto correspondiente, nada debe exigírsele por virtud de la declaración hecha en la sentencia, pues tal es el criterio sustentado también respecto al reconocimiento de censos en el art. 7.º de este reglamento.

Por consecuencia de lo determinado en este artículo, satisfará el impuesto en las anotaciones, embargos y fianzas aquel á cuyo favor se declaran ó constituyen: en los préstamos, el prestatario; en los contratos sobre ejecución de obras, el que encarga la ejecución de la obra, y en los documentos á que se refiere el párrafo décimo del art. 3.º de este reglamento, el que solicita y obtiene la incorporación del documento á un registro público. Constituyen excepciones de la regla general establecida lo prevenido en el párrafo tercero, art. 8.º, respecto á la reducción de la hipoteca, puesto que en dicho caso debe satisfacer el impuesto el que solicite la reducción ó sustitución, ya sea deudor ó acreedor hipotecario, lo dispuesto en el párrafo octavo, art. 13, respecto á la emisión y amortización de obligaciones, toda vez que la Sociedad emisora es la directamente responsable al pago, y lo prevenido en el párrafo 4.º, art. 103, acerca de los legados en metálico y bienes muebles, en los cuales el impuesto debe satisfacerse también por los herederos testamentarios ó cumplidores de las últimas voluntades.

Dispone este artículo, en su último párrafo, que no devengará la extinción de pensión cuando al heredero ó legatario á quien se impuso la obligación de satisfacerla, se le dedujera de su haber hereditario el capital de dicha pensión, porque al extinguirse ésta satisfará el impuesto que le corresponda por el capital deducido; pero entendemos que este precepto es igualmente aplicable al caso en que no se hubiera hecho al heredero deducción alguna de su haber, por cuanto satisfizo anticipadamente lo que al extinguirse la pensión había de satisfacer, y no hay razón fundada para hacerle de peor condición.

CAPÍTULO II

Reglas generales de liquidación y exacción del impuesto.

Art. 34. El impuesto se exigirá con arreglo á la verdadera naturaleza jurídica del acto ó contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar á su validez y eficacia.

Acontece á las veces que las partes contratantes, ya por error, ya con el propósito de eludir en parte el impuesto, dan á los contratos denominación distinta de la que por su naturaleza les corresponde; por eso en este artículo se previene, como era natural, que para exigir el impuesto se atienda á la verdadera calificación jurídica que el acto ó contrato merezca, independientemente ó prescindiendo del nombre que los otorgantes le den. Así, por ejemplo, si Juan otorga que entrega á Pedro en administración varias fincas, estipulando que para evitar liquidaciones el administrador se obliga á entregar cada año una cantidad alzada como equivalente al valor de los frutos que se calculase, y los cuales hará suyos Pedro, es visto que no se trata simplemente de la administración de bienes ajenos, sino que el acto entraña todos los caracteres del contrato de arrendamiento, y en tal concepto debe liquidarse. Si Juan hace donación á Pedro de todos sus bienes con la condición de que el donatario satisfaga todas sus deudas siempre que el importe de éstas se haga constar en el documento y representen un valor aproximado al de los bienes, el acto no puede calificarse de donación, porque faltando el requisito característico de aquélla, ó sea que la adquisición por parte del donatario sea puramente gratuita, es visto que el contrato constituye una cesión á título oneroso,

en la cual el precio consiste en el importe de las deudas cuya obligación de pago acepta el cesionario. Idéntica declaración se hacía en el art. 34 del anterior reglamento, que ha sido confirmada por muy diversas resoluciones, entre otras por la Real orden de 2 de Abril de 1887.

Una novedad importante contiene este artículo, cual es la relativa á los vicios ó defectos que puedan determinar la nulidad del contrato, y de los cuales ha de prescindirse á los efectos de la liquidación del impuesto. A primera vista parece injusto, ó al menos poco equitativo, que la Administración acepte como materia imponible un acto evidentemente nulo; pero si detenidamente se examina la cuestión, si se atiende á que el contrato puede surtir efectos de hecho entre las partes, no obstante el vicio de origen, y á que la falta de pago del impuesto constituye un obstáculo ó impedimento para que el contrato pueda ser admitido en juicio, al efecto siquiera de discutir su validez, se comprende fácilmente que la Administración prescinda de tales defectos, con tanto más motivo cuanto que por el art. 53 se reconoce el derecho á la devolución cuando, ya judicial, ya administrativamente, viene á declararse la nulidad del contrato.

Art. 35. Á una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho; pero cuanto un mismo acto ó contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente en la tarifa, se exigirá el derecho señalado á cada una de aquéllas.

Claro es que por un solo acto no puede exigirse más que el pago de un derecho; mas ocurre con frecuencia que en un mismo contrato se consig- nan diversas estipulaciones, cada una de las cuales constituye en rigor un acto diverso sujeto al impuesto. Ejemplo: Juan constituye á favor de Pedro una pensión vitalicia de cinco pesetas diarias, en garantía de la cual constituye hipoteca voluntaria sobre ciertos bienes de su propiedad, y con la condición de que Pedro satisfaga á Diego 1.000 pesetas anuales por vía de alimentos. En este caso, es evidente que el contrato encierra distintas convenciones, por cada una de las cuales debe satisfacerse separadamente el impuesto, pues además de la pensión constituida á favor de Pedro, de la cual debe deducirse el gravamen que se le impone, existe la hipoteca, que no es necesaria para la subsistencia del contrato principal, y además otra pensión, que Juan hace á Diego por razón de alimentos, siquiera sea Pedro obligado á satisfacerla. Sin embargo, algunas excepciones exis-

ten en el reglamento del principio general contenido en este artículo: tal es el préstamo hipotecario, en el cual, en rigor, existen dos convenciones, la del mutuo y la de la hipoteca, no obstante lo cual devenga sólo el impuesto por el segundo de dichos conceptos, con arreglo á lo preceptuado en el art. 18. En cambio, la emisión de títulos, obligaciones ó pagarés con garantía hipotecaria devenga el impuesto por los dos conceptos de préstamo ó hipoteca, con arreglo á lo que dispone el art. 17.

Art. 36. Para que sea exigible el impuesto se requiere la existencia de un acto expreso ó deducido con arreglo á los principios de derecho, cuyo nombre ó concepto de liquidación figure en la tarifa del impuesto, y en los contratos sobre transmisión de efectos públicos autorizados por Agente, se necesita que tenga lugar la transmisión real y efectiva de los valores á que se refiere el art. 16, párrafo tercero.

Los contratos innominados devengarán por los conceptos señalados en la tarifa á sus similares ó análogos, instruyéndose sólo en caso de duda racional expediente por el liquidador, que con su informe y el del Delegado de Hacienda se elevará por éste en consulta al Ministerio para la determinación del tipo aplicable al concepto ó acto dudoso.

Consecuencia del principio consignado en el art. 34 es que no se considere necesario para exigir el impuesto que el acto liquidable aparezca expresamente consignado y definido en el documento, siempre que con arreglo á los principios de derecho pueda deducirse de una manera clara su existencia de la intención ó voluntad de las partes, manifestada en las distintas estipulaciones ó cláusulas del contrato. Así, por ejemplo: si Juan vende á Pedro una finca, estipulando que el precio ha de entregarse en tres plazos iguales, uno al contado y los otros dos al término de un año sucesivamente, no puede deducirse del aplazamiento de pago que exista préstamo respecto á los dos plazos cuya entrega se difiere, porque es visto que dicho aplazamiento es una de las circunstancias que las partes han tenido en cuenta para fijar el precio, y que, portanto, no teniendo derecho el vendedor á exigir la entrega de la parte de precio aplazado hasta que

venza el término fijado, mal puede entenderse que el comprador lo retiene en concepto de préstamo. Pero si en el ejemplo puesto anteriormente se estipula que el comprador retenga en su poder cierta cantidad del precio para con ella hacer pago á algunos acreedores del vendedor, dedúcese, con arreglo á los principios de derecho, que existe otro acto sujeto también al impuesto, cual es el de adjudicación de bienes muebles por vía de comisión ó encargo para pago de deudas.

Como sería absolutamente imposible que la tarifa comprendiera siquiera en sus conceptos generales los múltiples actos que pueden verificarse en virtud de la amplísima libertad de contratar, el reglamento anterior tenía establecido que los contratos innominados se liquidaran por los conceptos análogos de la propia tarifa. El actual, ampliando dicho precepto y concediendo mayor autonomía á las oficinas liquidadoras, con el propósito de evitar consultas que entorpecerían la acción administrativa, dispone que tales actos se liquidarán desde luego por los tipos que en la tarifa tengan señalados sus similares, reservando sólo á la resolución del Ministerio, previa formación de expediente, la declaración de asimilación en aquellos casos en que la calificación del acto ofrezca duda racional ó no tenga perfecta analogía con ninguno de los comprendidos en la tarifa.

Esta facultad reservada al Ministerio, y que en cierto modo parece propia del poder legislativo, se hallaba establecida ya por lo que á la contribución industrial se refiere, para la inclusión en la tarifa de las nuevas industrias á que pueden dar lugar los progresos en las artes mecánicas, y consideramos muy conveniente que se haya hecho extensiva al impuesto de derechos reales en razón á que, establecidos los principios ó reglas generales en que el mismo descansa, no es suficiente para que un acto se declare no sujeto ó exento la circunstancia de que no se halle expresamente consignado en la tarifa, siempre que participe de los caracteres que con arreglo á dichos principios son causa de la exacción.

Art. 37. La transmisión de derechos ó acciones que lleve consigo la de bienes de todas clases ó derechos reales, devengará el impuesto por los mismos conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

La transmisión de derechos y acciones lleva en muchos casos consigo la de bienes ó derechos reales; tal sucede con la cesión de un crédito ó la transmisión de los derechos hereditarios provenientes de una sucesión, ya abierta ó causada, y como en tales casos, si el adquirente de la acción no recibe de momento los bienes, adquiere el derecho á reclamarlos tan luego como venza el plazo ó se realice la liquidación y división del caudal relicto, de aquí el que para los efectos del impuesto se reputen como en rigor son verdaderas transmisiones de bienes. Si en la transmisión de dichos derechos ó acciones no constase el valor de los bienes sobre que recaen, la Administración puede exigir la declaración de aquéllos á los interesados, y cuando por causas independientes de su voluntad no sea posible hacerla, se suspenderá la liquidación del documento hasta que cesen las causas que lo impidieren.

Art. 38. Los bienes inmuebles y derechos reales de todas clases, sea cualquiera el título por el cual se trasmitan y el acto ó contrato que produzca la transmisión, siguen la condición del territorio en que se hallan situados ó constituidos, cualesquiera que sean la nacionalidad ó derecho foral de las partes contratantes ó adquirentes, y el lugar en que se otorgue el documento liquidable.

Respecto á los bienes muebles, si no constase de un modo cierto el punto en que se hallen situados ó constituidos, se considerará que están en el lugar de la vecindad del adquirente. Los títulos de la deuda pública y las acciones ú obligaciones de Bancos, Sociedades ó Compañías mercantiles é industriales que tengan su domicilio en España, aunque se hallen constituidas ó depositadas en el extranjero, estarán sujetas al impuesto.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, los títulos de la deuda pública extranjera, así como los de Sociedades también extranjeras pertenecientes á españoles ó naturalizados en España, se considerarán sujetos al impuesto cuando se trasmitan por título hereditario.

Siguiendo el reglamento el principio establecido en los arts. 10 y 14 del Código, civil en lo que á los estatutos real y personal se refiere, establece que los bienes inmuebles y derechos reales seguirán la condición del te-

territorio en que se hallan situados ó constituidos, independientemente de la nacionalidad ó derecho foral de las partes contratantes y lugar en que se otorgue el acto ó contrato. Así, por ejemplo: si un extranjero adquiere por compra ó herencia una finca situada en las provincias españolas en las cuales rige la ley y reglamento del impuesto, dicha adquisición está sujeta al mismo; pero si un español adquiere bienes inmuebles ó derechos reales situados en el extranjero ó en las provincias Vascongadas, el acto no está sujeto al impuesto.

En cuanto á los bienes muebles, aunque, como regla general, se acepta criterio opuesto al establecido en el Código civil, por cuanto se atiende también al lugar en que se hallan situados ó constituidos, y no á la nacionalidad ó derecho personal del propietario ó adquirente, hay que convenir en que las excepciones son más importantes que la regla general, toda vez que expresamente se dispone que los títulos de la deuda pública y las acciones ú obligaciones de Bancos, Sociedades ó Compañías mercantiles ó industriales que tengan su domicilio en España, aunque se hallen depositados en el extranjero, estarán sujetas al impuesto, así como lo están también los títulos de la deuda pública extranjera y de Sociedades extranjeras que, perteneciendo á españoles ó naturalizados en España, se transmitan por título hereditario.

Nada dice el reglamento respecto al metálico que se halle depositado en Bancos ó Cajas extranjeras; pero como éste ha de estar representado por resguardos ó títulos que tienen cierta analogía con los antes enumerados, creemos que no existe razón alguna para que, cuando se transmita por título hereditario, se considere no sujeto al impuesto. También puede ofrecer duda si los títulos y acciones, tanto españoles como extranjeros, que se hallen constituidos en las provincias en que no rijan la ley y reglamento del impuesto, pero que pertenezcan á españoles que no gocen del derecho foral, estarán ó no sujetos; pero teniendo en cuenta que lo están también los situados en país extranjero y los que procedan de Estados y Sociedades extranjeras y, además, que en caso de duda debe resolverse ésta por las prescripciones del derecho común, entendemos que, habiendo de seguir los bienes muebles la condición del propietario, conforme á lo dispuesto en el art. 10 del Código civil, en el caso indicado deben estimarse sujetos al impuesto.

Art. 39. Los bienes que por su naturaleza, uso ó destino, aplicación ó adherencia, se consideran inmuebles ó raíces por el derecho común ó administrativo, satisfarán en tal concepto el impuesto que corresponda al acto ó contrato de que sean objeto.

Como para hacer la calificación de bienes muebles é inmuebles ha de estarse, según este artículo dispone, á lo que prescriban el derecho común y el administrativo, oportuno nos parece transcribir aquí los preceptos del Código civil relativos al particular y las disposiciones administrativas concernientes al mismo.

Art. 334. Son bienes inmuebles:

1.º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.

2.º Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieran unidos á la tierra ó formaren parte integrante de un inmueble.

3.º Todo lo que esté unido á un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia ó deterioro del objeto.

4.º Las estatuas, relieves, pinturas ú otros objetos de uso ú ornamentación, colocados en edificios ó heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.

5.º Las máquinas, vasos, instrumentos ó utensilios destinados por el propietario de la finca á la industria ó explotación que se realice en un edificio ó heredad, y que directamente concurren á satisfacer las necesidades de la explotación misma.

6.º Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces ó criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado ó los conserve con el propósito de mantenerlos unidos á la finca y formando parte de ella de un modo permanente.

7.º Los abonos destinados al cultivo de alguna heredad, que esté en las tierras donde hayan de utilizarse.

8.º Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas ó estancadas.

9.º Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén

destinados por su objeto y condiciones á permanecer en un punto fijo de un río, lago ó costa.

10.º Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

Art. 335. Se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general todos los que se puede transportar de un punto á otro sin menoscabo de la cosa inmueble á que estuvieren unidos.

Art. 336. Tienen también la consideración de cosas muebles las rentas ó pensiones, sean vitalicias ó hereditarias, afectas á una persona ó familia, siempre que no graven con carga real una cosa inmueble, los oficios enajenados, los contratos sobre servicios públicos y las cédulas y títulos representativos de préstamos hipotecarios.

Merecen también la consideración de inmuebles administrativamente y con arreglo á lo que dispone el art. 3.º del reglamento de 30 de Septiembre de 1885 para el repartimiento y administración de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, los puentes y barcas de pasaje retribuido con establecimientos fijos, los hórreos y paneras que no forman parte integrante de otro edificio, las chozas, cuevas y demás lugares análogos que en despoblado sirven de albergue á guardas y pastores.

Por Real orden de 14 de Agosto de 1891 se declaró que deben considerarse como inmuebles los artefactos y maquinaria destinados al servicio de una fábrica, y por otra de 15 de Julio de 1892 se dispuso que merecían igual calificación los puestos ó cajones situados en las plazas públicas y mercados con carácter permanente. Con arreglo á la última de dichas disposiciones, entendemos que están sujetos también al impuesto en concepto de bienes inmuebles, los teatros, almacenes y tinglados establecidos con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean perfectamente transportables, y aun cuando el terreno sobre que se hallen situados no pertenezca al dueño de los mismos.

Art. 40. Con arreglo á lo declarado en el art. 4.º de la ley Hipotecaria, no se considerarán bienes inmuebles los oficios públicos enajenados de la Corona, las inscripciones de la deuda pública, ni

las acciones ú obligaciones de Bancos y Compañías mercantiles ó industriales, aunque sean nominativas.

La propiedad minera contribuirá como bienes muebles ó como bienes inmuebles. Contribuirá en concepto de muebles cuando esté representada por acciones nominativas y al portador, sea cualquiera el título de la transmisión y el documento en que se haga constar. Contribuirá como inmuebles cuando no esté representada por acciones, bien se trate de la transmisión de la misma ó de la constitución modificación y extinción de derechos reales sobre aquélla.

Ya que la ley y el reglamento no mencionan de un modo expreso la concesión de pertenencias mineras que el Estado hace á favor de los particulares, creemos oportuno consignar en este lugar que tal acto constituye transmisión de bienes inmuebles á censo reservativo, y que como tal debe liquidarse, conforme á lo resuelto por circular de la Dirección del ramo de 29 de Mayo de 1876, sirviendo de base para estimar el valor de cada pertenencia la capitalización al tres por ciento del canon que se reconoce á favor del Estado; y siendo el tipo aplicable el tres por ciento, toda vez que dicho acto no se halla comprendido en ninguno de los casos de excepción señalados en el art. 18 del reglamento.

Art. 41. Cuando en un solo contrato, y por un solo título, se trasmitan en conjunto y por un precio único bienes muebles, inmuebles y derechos reales, el tipo de liquidación será el correspondiente á los inmuebles.

No obsta para que se consideren transmitidos por un precio único bienes muebles é inmuebles el que á cada uno de éstos se señale su valor en el contrato, siempre que no se haga separación ó distinción en cuanto al precio; pero claro es que, cuando esta separación exista, determinando el precio que por cada uno de aquéllos ha de entregarse, el que corresponda á los inmuebles se liquidará al tres por ciento, y el de los muebles al dos.

Art. 42. La exacción del impuesto correspondiente á la transmisión por actos entre vivos de bienes inmuebles ó derechos reales

requiere la existencia de un documento público ó privado; la de los bienes muebles, la de uno otorgado ante notario ó expedido por autoridades judiciales ó administrativas.

Aunque es igualmente eficaz la obligación contraída en documento público que en privado, conforme á las prescripciones del Código civil en materia de contratación, es verdaderamente extraño que á los efectos del impuesto se considere suficiente la transmisión de inmuebles por documento privado, no obstante que, con arreglo á lo prevenido en el art. 1.280 de dicho Código, las de aquella clase deben hacerse constar en escritura pública. Sin embargo, por Real orden de 4 de Abril de 1892, que nuestros lectores pueden consultar en la tercera parte de esta obra, se declaró que la Administración no podía ni debía negarse á admitir para la liquidación del impuesto los documentos privados aunque se tratara de transmisiones en las que requiera la ley la existencia de escritura pública, por cuanto que para exigir el impuesto no obstan los vicios intrínsecos ni extrínsecos de que adolezca el contrato.

No es perfectamente exacto, como en este artículo se consigna, que la transmisión de bienes muebles, para estar sujeta al impuesto, haya de constar necesariamente en documento otorgado ante notario, ó expedido por autoridad judicial ó administrativa, pues la transmisión de acciones de minas y la amortización de obligaciones de Sociedades no requieren aquel requisito.

Art. 43. Los documentos redactados en idioma ó dialectos que no sea el castellano, se presentarán á la liquidación del impuesto acompañados de su traducción, hecha por la oficina de Interpretación de Lenguas ó por funcionarios competentemente autorizados. Los otorgados en el extranjero habrán de estar debidamente legalizados.

La legalización de documentos otorgados en el extranjero ha de hacerse por el cónsul de España en el punto donde se haya otorgado el documento, legitimándose después la firma de éste por nuestro Ministerio de Estado.

Art. 44. Cuando en los documentos presentados no conste el valor de los bienes inmuebles ó derechos reales sujetos al impuesto, los interesados acompañarán declaración firmada en que lo consignan, sin perjuicio del derecho de la Administración á comprobar el valor declarado.

En los documentos relativos á liquidación ó disolución de Sociedades se habrá de acompañar forzosamente copia íntegra y autorizada del último balance, cuyo resultado podrá la Administración comprobar con los libros de la Sociedad, en caso de duda.

En la emisión y amortizaciones de obligaciones, las Sociedades habrán de presentar certificación del acuerdo en virtud del cual se verifiquen y relación de los títulos con su valor y numeración.

Aunque no sea frecuente el caso, acontece á veces, especialmente en las donaciones y permutas, que los interesados, por no mediar precio en las primeras y por ser igual el valor de los bienes permutados en las segundas, se abstienen de consignar en los documentos el valor de los bienes transmitidos, y como dicho factor es indispensable para practicar la comprobación y señalar la base liquidable, se impone en todo caso á los contratantes la obligación de manifestarlo por medio de una declaración que habrá de considerarse como adicional ó complemento del documento público á que se refiere, al cual debe unirse, extendiendo á continuación de la misma la nota de pago, á fin de que siempre pueda justificarse el punto de partida para fijar el valor de los bienes. En pocos casos como en éstos es indispensable la comprobación de valores, pues por lo mismo que los interesados no han de poner gran empeño en señalar el verdadero y justo valor de los bienes, es más de temer la ocultación, y mayor, por tanto, la necesidad de que la Administración compruebe la exactitud del declarado por los contribuyentes.

Oportunísima nos parece la medida de exigir en los casos de disolución de sociedad copia íntegra y autorizada del balance, porque generalmente en las escrituras de liquidación y adjudicación á los socios se prescindía de aquel dato importantísimo, limitándose á consignar que cada uno de aquéllos quedaba pagado y satisfecho de sus aportaciones, esca-

pándose de esta suerte á la tributación las cantidades que, procedentes de utilidades obtenidas, se habían venido acumulando al capital ó figurando en cuenta corriente á cada uno de los asociados, así como aquellas otras que se destinaban al pago del pasivo social que en rigor deben contribuir por el concepto de adjudicación en pago ó para pago de deudas, ya se haga aquélla directamente al acreedor ó queden los bienes en poder de los socios con la obligación de satisfacer las deudas.

Art. 45. Cuando en los documentos presentados no conste expresamente la duración de las pensiones, cargas, etc., se considerarán como de tiempo ilimitado.

Art. 46. En los contratos en que medie precio, aunque éste haya de entregarse á plazos, la liquidación é inmediata exacción del impuesto se hará siempre por su total importe.

En los que tengan por objeto el suministro de materiales, sustancias alimenticias ú otros efectos muebles destinados á establecimientos y obras públicas, provinciales ó municipales, la liquidación se hará desde luego por el total importe de las cantidades cuyo consumo ó necesidad se haya señalado en el presupuesto, con sujeción al cual se verifica el contrato; pero una vez terminado éste, si el suministro no hubiere alcanzado á la cifra presupuesta, el interesado tendrá derecho á la devolución del exceso de lo liquidado que resulte, tomando por base el valor de los bienes realmente transmitidos, cuyo extremo se hará constar por medio de certificación librada por la Corporación que contratara el suministro.

La forma especial en que se realizan los contratos de suministro de materiales, ropas, sustancias alimenticias y otros, en los cuales no es fácil determinar de antemano la cantidad exacta de aquellos efectos que ha de transmitirse en el periodo que comprende el abastecimiento, requería un procedimiento especial para la liquidación, á fin de que no resulten perjudicadas las partes contratantes, y éste es el que ha venido á señalarse en este artículo del reglamento, disponiendo que se practique una liquidación provisional bajo la base del consumo, calculando que habrá

de rectificarse ó ampliarse á la terminación del contrato. Supongamos, por ejemplo, que un ayuntamiento contrata el abastecimiento de piedra partida para el afirmado de carreteras por término de dos años, calculando en el presupuesto formado para la ejecución de dicho servicio que habrán de ser necesarios 10.000 metros cúbicos de piedra al precio de dos pesetas cada unidad, no obstante lo cual, el contratista vendrá obligado á suministrar la mayor cantidad de metros cúbicos que fuere necesaria en el indicado periodo. Pues bien, en este caso habrá de liquidarse desde luego, pero con carácter provisional, el uno por ciento de 20.000 pesetas á que asciende el máximo de consumo calculado; pero si á la terminación del contrato resultara que el contratista ha suministrado 15.000 metros cúbicos de piedra en lugar de los 10.000, se hará una liquidación complementaria con carácter definitivo, sobre 10.000 pesetas que importan los 5.000 metros cúbicos de piedra que hubo de exceso; así como si en lugar de haberse suministrado 15.000 metros cúbicos hubieran sido tan sólo 8.000, procederá devolver la diferencia de más ingresada por los 2.000 metros cúbicos de exceso que se liquidaron en la provisional.

Creemos oportuno advertir que cuando los contratos de esta clase tengan por objeto proveer de ropas, sustancias alimenticias ú otros efectos indispensables para el sostenimiento de los establecimientos de beneficencia ó instrucción, en lugar de liquidarse al uno por ciento, conforme á lo prevenido en el art. 16, deberá hacerse aplicación de la regla 6.^a, artículo 28, liquidándolos al diez céntimos por ciento.

(Consúltense las Reales órdenes de 7 de Febrero, 18 de Julio y 1.^o de Agosto de 1889 y 23 de Marzo de 1891, que se insertan en la tercera parte de esta obra).

Art. 47. La adquisición en las herencias y legados se entiende siempre verificada el día del fallecimiento del causante, aun cuando se trate de sucesión abintestato, y sea cualquiera la fecha en que se haga la declaración de herederos.

Lo prevenido en este artículo, respecto á la fecha en que se entiende causada la transmisión de bienes por título hereditario, concuerda con lo que dispone el art. 657 del Código civil, sirviendo para precisar no sólo

el momento en que se adquieren los derechos por el heredero, sino el punto de partida para contar los plazos de presentación del documento.

Art. 48. En las sucesiones hereditarias, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan por su conveniencia propia ó por sus fines particulares, han de considerarse, para los efectos del impuesto, como si se hubiesen hecho con estricta igualdad proporcional, de lo bueno, mediano é inferior, en bienes muebles é inmuebles y derechos, ya estén éstos sujetos al pago ó exentos por la condición del territorio en que se hallen situados, y por consecuencia cualquier aumento que en la comprobación de valores de aquéllos resulte, se prorrateará entre los distintos adquirentes ó herederos.

Este artículo, que concuerda con lo que dispone el 1.061 del Código civil, viene á precisar de un modo más terminante el propósito del liquidador, consignado en el 48 del anterior reglamento. Aunque la Administración no tiene derecho alguno á modificar ni alterar las adjudicaciones que por mutuo acuerdo hagan los interesados en una partición, no está en cambio obligada á pasar por ellas, cuando al apartarse los interesados de lo que el derecho común prescribe, es visto que se proponen cercenar los legítimos derechos del Estado. Si los bienes hereditarios fueran de una misma clase, si todos por razón del territorio en que se hallan situados estuvieran sujetos al impuesto, y si los herederos se hallaran en la misma relación de parentesco con el testador, nada había que temer; pero como no sucede así, preciso es que la Administración se reserve la facultad de prescindir, siquiera sea al solo efecto del pago del impuesto, de los actos que hayan podido ejecutarse en su perjuicio, viniendo ella á rectificar, digámoslo así, las operaciones divisorias en lo que no se conformen con lo que la ley civil y el precedente artículo prescriben, ya respecto á la igualdad y proporcionalidad con que deben distribuirse los bienes, ya en cuanto á la cuantía del haber de cada heredero.

Supongamos que al fallecimiento de A. queda un caudal en bienes inmuebles de 210.000 pesetas, de los cuales una parte, importante 170.000, radican en Castilla, y las 70.000 restantes corresponden á bienes situados

en la provincia de Vizcaya, cuya herencia ha de dividirse por terceras partes entre la viuda del causante, un hermano de éste y un sobrino ó colateral en cuarto grado. Pues bien, si en las operaciones de testamentaría se adjudican al sobrino, que debe tributar al seis por ciento, los bienes situados en la provincia de Vizcaya, y que se hallan, por tanto, exentos del impuesto, es indudable que la cantidad que el Estado perciba ha de ser menor que la que percibiría si dichos bienes se distribuyeran por terceras partes entre los tres herederos. Demostración: En el primer caso, ó sea adjudicándole al sobrino los bienes radicantes en Vizcaya, éste nada pagaría por la adquisición; la viuda satisfaría por el tres por ciento de 70.000 pesetas 2.100, y el hermano por el cuatro por ciento de igual haber, 2.800 pesetas, y en junto percibiría el Estado 4.900 pesetas por dicha sucesión. En el segundo caso, ó sea distribuyendo por terceras partes tanto los bienes radicantes en Castilla como los situados en Vizcaya, pagarían: la viuda, por un haber de 46.667 pesetas, deducido el valor de los que se le adjudicaran en territorio exento, 1.400 pesetas; el hermano, sobre un haber igual, al cuatro por ciento, 1.866 pesetas, y el sobrino, por otro haber igual al seis por ciento, 2.800 pesetas, de modo que el Tesoro percibiría en junto 6.066 pesetas, es decir, 1.166 pesetas más que en el primer caso. Es, por consiguiente, preciso que en estos casos el liquidador haga una división del caudal hereditario acomodada á lo que los indicados preceptos previenen, para conocer lo que á cada partícipe en la herencia correspondería según aquéllos, y ésa será la base de liquidación, en la inteligencia de que si el valor que resulte de la comprobación administrativa es superior al declarado, el aumento que se obtenga se prorrateará entre todos los herederos en la proporción de sus haberes respectivos, aunque dicho aumento proceda tan sólo de las fincas adjudicadas á uno de ellos.

Ocorre también que por conveniencia recíproca de los interesados, por evitar la proindivisión de bienes ó porque el testador haya hecho uso de la facultad que le concede el art. 1.056 del Código civil, á alguno ó algunos de los herederos se les adjudican bienes inmuebles en mayor cantidad que su haber hereditario, pero con la obligación de satisfacer á los demás sus respectivas participaciones en metálico, y en este caso es evidente que se realiza una cesión á título oneroso, por la cual debe satisfa-

cer el impuesto el mayor adquirente de los bienes por la cantidad en que lo adjudicado exceda del haber hereditario. Así, por ejemplo, si al fallecer A. deja una fábrica valuada en 90.000 pesetas que ha de distribuirse por iguales partes entre sus tres hijos B., C. y D., y éstos convienen en que B. quede dueño de la citada fábrica satisfaciendo á los otros dos su participación en metálico, se girarán tres liquidaciones, una á cada uno de los herederos por el uno por ciento de 30.000 pesetas en concepto de herencia, y otra á cargo de B. en concepto de cesión al tres por ciento sobre 60.000 pesetas, que en la fábrica adquiere por título distinto del hereditario.

Art. 49. Los grados de parentesco á que se refiere este reglamento son todos de consanguinidad, y han de regularse, así como las demás circunstancias relativas á la condición y capacidad de las personas, por la ley civil.

Los parientes por afinidad se considerarán extraños para los efectos del impuesto, y lo mismo los parientes naturales, salvo en la línea recta.

Los descendientes en línea directa de los hijos legitimados por rescripto real y los de los adoptivos serán considerados como naturales con relación al legitimante ó adoptante, y los demás parientes lo serán, con respecto á estos últimos, como extraños.

(Véase el comentario al art. 2.º de la ley en lo que se refiere á los demás hijos ilegítimos.)

Art. 50. La transmisión á título lucrativo de créditos ilíquidos ó de cuantía desconocida y la de los que siendo líquidos no sean exigibles á plazo cierto y determinado, no contribuirá hasta que se realicen, previa la oportuna garantía, que consistirá en una obligación á favor del Tesoro, que obrará en sus cajas hasta su realización.

El plazo para presentarse á verificar el pago del impuesto correspondiente á dicha transmisión comenzará á contarse desde el día siguiente al de su realización.

La transmisión también por título lucrativo de créditos líquidos con vencimiento fijo, siquiera no sean exigibles de presente, contribuirá desde luego.

Cuando el crédito que se trasmite no es líquido, aparte de que falta un requisito indispensable para que sea exigible por el acreedor, se carece además de base liquidable á los efectos del impuesto, por lo cual es imposible exigir éste, y aunque no sucede lo propio cuando el crédito es líquido, pero no se ha fijado día cierto ó plazo determinado para su vencimiento, existe en este caso una condición que suspende el cumplimiento de la obligación, y por tanto la realización del crédito por el acreedor, y no sería justo exigir el impuesto por lo que no es transmisión de bienes, sino simplemente de un derecho. No obstante lo consignado en el párrafo segundo de este artículo, creemos que el plazo para presentar á liquidación los documentos debe ser distinto en los dos casos expuestos, pues en el primero habrá de ser cuando cese la causa que la impedía, ó sea una vez liquidado, y en el segundo cuando el crédito se realice, á menos que, usando el acreedor del derecho que le concede el art. 1.128 del Código civil, obtenga que el Juez señale plazo para el cumplimiento de la obligación, pues entonces desde que aquél sea conocido nace la obligación de satisfacer el impuesto, como para los demás créditos á que se refiere el párrafo tercero.

Refiérese este artículo á las transmisiones de créditos á título lucrativo, porque cuando aquélla se realice con causa onerosa, el precio convenido, ya se trate de créditos ilíquidos ó de los que no tengan vencimiento fijo, es el que ha de servir de base para la liquidación, no existiendo, como no existe, la falta de base liquidable que impida verificarla cuando la transmisión es á título lucrativo. Respecto á créditos calificados de incobrables ó de dudoso cobro, no basta la apreciación que respecto al particular hagan los interesados, según lo resuelto por Real orden de 21 de Noviembre de 1892. Consúltense además las Reales órdenes de 13 de Mayo de 1884, 4 de Abril de 1890 y 8 de Julio de 1892, insertas en la tercera parte de esta obra.

Respecto al modo de garantizar el pago del impuesto que corresponda á la transmisión de créditos, cuya liquidación ha de quedar aplazada, con-

forme á lo prevenido en el párrafo primero, como este artículo modificando lo establecido en el art. 50 del reglamento anterior ha concretado más la forma, entendemos que bastará una obligación personal otorgada en documento privado, ya por el adquirente de los créditos ó por tercera persona que inspire mayores seguridades á la Administración.

Art. 51. Los bienes ó derechos sobre cuya transmisión se devenga el impuesto llevan afecta siémpre, y sea el que fuere su poseedor, la obligación de pagar las cuotas devengadas con motivo de las distintas trasmisiones de que hayan sido objeto, pudiendo dirigirse contra aquéllos la acción ejecutiva para hacer efectivo el impuesto.

Para mayor garantía del Estado, en la realización de las cuotas liquidadas, se ha declarado desde muy antiguo que los bienes transmitidos, cuyo acto ha dado lugar á la liquidación, están especialmente afectos al pago de aquéllas, cualquiera que sea su poseedor; mas no por esto debe entenderse, á nuestro juicio, que la Administración haya de perseguir directamente la finca sin dirigir en primer término la acción ejecutiva contra la persona á cuyo cargo se giró la liquidación, pues sería injusto exigir á un tercero el cumplimiento de una obligación que sólo subsidiariamente le afecta, mientras no se haya justificado la insolvencia del deudor principal.

Art. 52. En los actos ó contratos en que medie alguna condición suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en los libros de la oficina liquidadora, y por nota en el documento, á fin de que conste dicha circunstancia en la inscripción de los bienes.

Si la condición fuese resolutoria, se exigirá desde luego el impuesto, á reserva de devolverlo, con deducción del 50 por 100 de su importe por el tiempo, sea el que fuere, que hubiese subsistido el acto ó causado efecto el contrato.

Como los efectos de las condiciones suspensivas y resolutorias son completamente distintos, por cuanto en las primeras la adquisición del

derecho depende de su realización, y en las segundas el derecho se adquiere desde luego, pero se pierde al cumplirse la condición impuesta, produciendo todas las consecuencias de una verdadera rescisión, conviene mucho fijarse en los términos y caracteres de dichas condiciones, para hacer su calificación con arreglo á las prescripciones contenidas en los artículos 1.113 y siguientes del Código civil. Para solicitar la devolución por cumplimiento de condición resolutoria, no es necesario providencia administrativa, conforme á lo resuelto por la Dirección general del ramo en 5 de Febrero de 1887.

(Consúltese respecto á la retroventa lo dicho en el comentario al artículo 5.º, y además las Reales órdenes de 14 de Septiembre de 1873, 25 y 29 de Junio de 1889, 1.º de Agosto de 1889 y 21 de Noviembre de 1892.)

Art. 53 La nulidad y la rescisión de los actos ó contratos cuando se declare judicial ó administrativamente, por autoridad competente, y se acredite que dichos actos ó contratos no produjeron ningún efecto lucrativo á la persona á quien perjudique aquella declaración, darán derecho á la devolución de la cantidad que se hubiere abonado por el impuesto, siempre que se reclame dentro de los *cinco* años siguientes á la fecha de la resolución judicial ó administrativa.

Si el contrato ó acto anulado ó rescindido hubiese producido algún efecto lucrativo, sólo procederá la devolución del 50 por 100 del impuesto satisfecho.

Si la rescisión se verifica voluntariamente por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no habrá lugar á la devolución de lo pagado.

El que adquiere una finca ó derecho real enajenable á virtud de retracto legal, no está obligado á satisfacer el impuesto si el comprador ó adquirente de quien la retrae lo hubiese satisfecho ya, cuyo impuesto se aplicará al primero por estar subrogado en el segundo, á tenor de lo preceptuado en el art. 1.518 del Código civil.

Si se presentasen á la vez á la liquidación del impuesto la escritura del retrayente y la del comprador de quien se retrae, sólo se liquidará la primera, haciéndolo constar así en la segunda por medio de la nota oportuna.

Aunque la nulidad y rescisión de los contratos producen efectos muy distintos en el orden legal, se hallan equiparadas para los efectos del impuesto, siempre que una y otra se declaren por autoridad competente, ya sea judicial ó administrativa; en tal caso se hallan por consecuencia las declaraciones de nulidad de las ventas de bienes nacionales que haga la Administración y las de rescisión del mismo contrato por falta ó exceso de cabida.

Tratándose de nulidad, como ésta significa que el contrato no ha podido producir efecto alguno, no puede en rigor darse el caso á que se refiere el párrafo 2.º de este artículo; pero como en las ventas de bienes nacionales á que antes nos hemos referido es frecuente que se declare que el comprador ha hecho suyos los frutos mientras ha estado en posesión de la finca, á cambio del interés legal á que tendría derecho por el precio de que se vió privado, conviene advertir que á nuestro juicio aquella circunstancia no es motivo bastante para estimar que el contrato ha producido efectos lucrativos para el comprador al efecto de negarle la devolución total del impuesto satisfecho.

En cuanto al retracto, véase lo expuesto en el comentario al art. 5.º Consúltense también las Reales órdenes de 10 de Enero de 1889, 11 de Febrero de 1891 y 21 de Marzo de 1892.

CAPÍTULO III

Plazos de presentación de documentos y sus prórrogas.—Competencia. Liquidaciones provisionales.

Art. 54. Todo documento que contenga acto ó contrato sujeto ó no al pago del impuesto, ha de presentarse forzosamente en la oficina liquidadora que corresponda, dentro de los plazos que se señalan en este reglamento y bajo la sanción penal establecida en el mismo.

Art. 55. La presentación de documentos á la liquidación del impuesto de derechos reales se hará con sujeción á las siguientes reglas:

1.^a Los documentos públicos ó privados comprensivos de actos ó contratos entre vivos se presentarán precisamente en la oficina liquidadora del partido donde se autoricen, y los referentes á actos por causa de muerte, bien en dicha oficina, bien en la del lugar donde hubiese ocurrido el fallecimiento, con la obligación, por parte del liquidador donde se efectuase la presentación, de dar conocimiento dentro de treinta días al de la oficina donde pudo igualmente haberse verificado.

2.^a Los documentos privados referentes á transmisiones por causa de muerte se presentarán forzosamente en la oficina liquidadora de partido donde hubiese ocurrido el fallecimiento del causante.

3.^a Las pólizas ó documentos justificativos de las transmisiones de efectos públicos ó valores á que se refiere el art. 16, párrafo tercero, se presentarán al liquidador del impuesto de derechos reales correspondiente, ó al especial que se nombrase al efecto.

4.^a Cuando se trate de documentos relativos á transmisiones por causa de muerte, todos los testimonios de hijuela habrán de presentarse á la liquidación en la misma oficina; debiendo aquélla en que primeramente se hubiera verificado la presentación de uno de ellos exigir la de los demás.

5.^a Los documentos referentes á actos entre vivos ó contratos celebrados en el extranjero ó en territorio español donde no tenga aplicación este reglamento, por los que se trasmitan bienes ó se reconozcan derechos gravados por el mismo, se presentarán y liquidarán dentro de los plazos legales en cualquiera de las oficinas liquidadoras donde radiquen. En las mismas oficinas se presentarán y liquidarán los documentos otorgados en el extranjero ó el en territorio antes expresado, relativos á transmisiones hereditarias de bienes sujetos al impuesto, cuyo causante hubiere fallecido fuera de España ó en dicho territorio; debiendo, tanto en este caso como en el anterior, dar cuenta el liquidador á la Dirección general de Contribuciones, negociado central de Derechos reales, de la liquidación; pero si los documentos se otorgaren en lugar donde este reglamento rija, será competente para liquidar la oficina del partido donde estuviese domiciliado el notario, ó radicarese la oficina ó tribunal autorizante.

6.^a Si un mismo acto ó contrato diese lugar á dos liquidaciones sucesivas, la segunda deberá efectuarse en la oficina donde se hubiere practicado la primera.

Este artículo modifica esencialmente lo prevenido en la Real orden de 26 de Julio de 1887, en el sentido de limitar la facultad que tenían los contribuyentes de presentar á liquidación los documentos referentes á herencias y legados en cualquiera de las oficinas donde radicaran bienes del caudal hereditario, y á decir verdad, no merece aplauso una reforma de la cual ningún beneficio obtiene la Administración y puede irrogar perjuicio á los interesados.

Ya que sin razón alguna atendible que lo aconsejara se coarta la liber-

tad del contribuyente, más natural nos parece que se hubiese procurado poner el reglamento en armonía con lo que respecto á competencia para conocer de los juicios de abintestato y testamentaria prescribe el art. 63 de la ley de Enjuiciamiento civil, porque el lugar del último domicilio ó vecindad del causante y el en que radiquen la mayor parte de los bienes relictos nos parecen más adecuados á las conveniencias de los particulares que el del fallecimiento ó punto donde se otorgue el documento, que pueden depender, especialmente el primero, de la casualidad. Con la modificación introducida es indudable que se han de haber perjudicado considerablemente también los intereses de los liquidadores que no residan en población que sea cabeza de partido judicial.

La regla 2.^a restringe aún más la facultad del contribuyente, por cuanto habiéndose de presentar los documentos privados referentes á transmisiones por causa de muerte, ó sean los que para la liquidación provisional prescribe el art. 61, forzosamente en la oficina liquidadora del partido donde hubiese ocurrido el fallecimiento del causante, y disponiendo la regla 6.^a del artículo que examinamos que cuando hayan de practicarse dos liquidaciones sucesivas por el mismo acto, la segunda deberá efectuarse en la oficina donde se hubiese practicado la primera, es indudable que cuando los interesados se vean en la necesidad de solicitar liquidación provisional quedan forzosamente sometidos á la competencia de la oficina liquidadora del partido á que corresponda el lugar en que se haya verificado el fallecimiento.

Suspendida indefinidamente la exacción del impuesto en lo que se refiere á las transmisiones de efectos públicos y valores comerciales, no es de extrañar que en la regla 3.^a de este artículo no se precise de un modo terminante cuál es el funcionario que ha de practicar la liquidación en los documentos relativos á dichas transmisiones; pero entendemos que para cuando llegue el caso, y á fin de evitar entorpecimientos en las operaciones bursátiles, lo más conveniente sería confiar la liquidación á los agentes de Bolsa ó corredores de comercio que intervinieran en dichos documentos, imponiéndoles la obligación de ingresar periódicamente en las arcas del Tesoro las cantidades que por tal concepto recaudaran.

Muy oportuna nos parece la disposición contenida en la regla 4.^a, que autoriza al liquidador donde se hubiere presentado primeramente un tes-

timonio de hijuela ó partición á exigir la presentación de los demás relativos á la misma sucesión, porque si la comprobación de valores ha de hacerse necesariamente en conjunto y la liquidación en la forma que determina el art. 48, no habría posibilidad de hacer el prorrateo á que el mismo se refiere si los distintos testimonios de una testamentaría se presentaran en diversas oficinas liquidadoras.

También es digna de aplauso la disposición contenida en la regla 6.^a, que se refiere, sin duda, aunque no se haya expresado de una manera tan explícita como fuera de desear, á las liquidaciones provisionales y definitivas. Como la comprobación de valores es ineludible aun tratándose de liquidación provisional, claro es que la oficina que la practica tiene en su poder todos los elementos necesarios para verificar en su día la definitiva que es complemento de la primera, y que de poder realizarse aquéllas en distintas oficinas, se produciría fácilmente alguna confusión en las operaciones que redundara en perjuicio del Tesoro ó de los contribuyentes; y por lo mismo que la provisional no es, como su nombre indica, más que un avance ó pago á cuenta de lo que en su día haya de satisfacerse, natural y lógico parece que termine la operación la misma oficina que la comenzó.

Art. 56. Si un documento fuese presentado en oficina que no fuere competente para liquidar, conforme á las reglas establecidas en el artículo anterior, el liquidador lo devolverá al interesado, haciendo constar dicha circunstancia por medio de nota puesta á continuación del documento, en la cual indicará la oficina ú oficinas ante las cuales deba presentarse.

Nada dice este artículo del caso en que, no obstante ser incompetente la oficina liquidadora en que se haya presentado el documento, practique la liquidación en el mismo; pero como es principio general que todo acto realizado con incompetencia es nulo, y así se resolvió por Real orden de 14 de Abril de 1883, entendemos que ningún efecto puede surtir dicha liquidación, y que el interesado viene obligado á presentarla de nuevo ante la oficina que fuera competente para liquidar.

La tramitación de los expedientes sobre competencia ha de sujetarse á

lo prevenido en la Real orden de 14 de Abril de 1883, que nuestros lectores pueden consultar en la tercera parte de esta obra.

Art. 57. Los documentos deberán presentarse en las oficinas liquidadoras precisamente en las horas que estén abiertas al público.

Las oficinas estarán abiertas todos los días hábiles, seis horas en cada uno, las cuales se señalarán por el liquidador, anunciándolo al público por los medios propios de cada localidad y por anuncio que constantemente se hallará fijo á la entrada de la oficina, debiendo, en el caso de que hayan de variarse, anunciarlo con quince días de anticipación.

Los liquidadores darán recibo de los documentos que se les entreguen, con expresión del día de la presentación y número de orden que les corresponda en el registro respectivo, consignando además en el recibo la fecha en que vence el plazo dentro del cual han de abonar el impuesto los interesados, fuera del caso en que se verifique comprobación de valores.

Art. 58. Los documentos referentes á toda clase de contratos, así como las informaciones posesorias ó de dominio, se presentarán á la liquidación del impuesto dentro de los treinta días hábiles siguientes al de su otorgamiento ó autorización. Para la presentación de los documentos á que hace referencia el párrafo tercero del artículo 67, se tendrá en cuenta lo que en el mismo se dispone en cuanto á la fecha en que debe hacerse la liquidación y llevarse á cabo la exacción del impuesto.

Los documentos privados en que convenga á los interesados dar autenticidad á la fecha con respecto á terceros, á los efectos del artículo 1.227 del Código civil, se liquidarán con anticipación al día en que se trate de aprovechar dicha autenticidad.

Los testimonios ó certificados de ejecutorias y actos judiciales ó administrativos se presentarán en el mismo plazo señalado en el párrafo anterior, á contar desde la fecha en que los fallos judiciales ó

las resoluciones y actos administrativos fueren ejecutorios, aun cuando por consecuencia de dichos fallos ó resoluciones, y en ejecución de los mismos, haya de otorgarse escritura ú otro documento público á favor del adquirente.

Como los documentos referentes á transmisiones por contrato ó acto *inter vivos* han de presentarse necesariamente en la oficina liquidadora á que corresponda el lugar donde se hubieren otorgado ó expedido, conforme á lo que dispone la regla 1.^a del art. 55, carece de objeto el plazo de ochenta días que prescribía el art. 58 del anterior reglamento, quedando, por tanto, como único plazo de presentación para dichos documentos el de treinta días, que es aplicable también á las informaciones posesorias, aunque el título de adquisición que en las mismas se alegue sea el de herencia.

Respecto á los documentos privados á que se refiere el párrafo 2.º, no comprendemos cómo es posible liquidarlos con anticipación al día en que se trate de aprovechar su autenticidad, porque no surtiendo ésta efecto respecto á tercero, con arreglo al art. 1.227 del Código civil, sino desde la fecha en que se incorpora el documento á un registro público, no es posible liquidarlo antes si el documento se refiere á transmisión de bienes muebles, porque ésta no está sujeta al impuesto sino cuando se verifica por documento otorgado ante notario, con arreglo á lo prevenido en el artículo 16, y lo propio sucederá cuando el documento privado se refiera á un préstamo. Sin embargo, atendido á lo terminante del precepto que examinamos, parece indudable que desde el momento en que los particulares presenten voluntariamente dichos documentos á liquidación, manifestando su propósito de incorporarlos á un registro público, habrán de liquidarse aun cuando estuvieren exentos del impuesto, y hasta parece deducirse que incurrirán en multa si verifican la presentación después de dicha fecha. (Véase el comentario al art. 1.º de la ley.)

Cuando por actos judiciales se adjudican bienes, ya al que ha resultado mejor postor en las subastas ó al acreedor, es preciso tener en cuenta que aun cuando por consecuencia de dichos actos se mande otorgar la correspondiente escritura á favor del adquirente, el plazo para presentar el documento necesario á la liquidación del impuesto no ha de contarse desde

el otorgamiento de la escritura, sino desde la fecha en que quedó firme el auto de adjudicación.

Conviene advertir que en los plazos señalados por días habrán de deducirse los festivos ó inhábiles, pero no en los que consistan en meses ó años, debiéndose hacer el cómputo de meses por treinta días.

Art. 59. Los documentos á que se refiere el artículo anterior, que se otorguen en otra nación de Europa, se presentarán en el plazo de ocho meses, de dos años los que se otorguen en África ó América, y de tres años si hubieren sido otorgados en Asia ú otros países.

Art. 60. El plazo para la presentación de documentos relativos á herencia y legados será de seis meses, á contar desde el fallecimiento del causante. Este plazo *será prorrogable á instancia de los interesados*, por la Delegación de Hacienda, por otros seis meses, sin que sea preciso justificar la causa que motive la pretensión, siempre que se solicite dentro del primero de dichos plazos, y se acompañe el certificado de defunción de la persona de cuya sucesión se trate.

Cuando la sucesión dependa del nacimiento de un póstumo se contará el primer plazo de seis meses desde la fecha de su nacimiento.

Art. 61. Si dentro de los referidos plazos de seis meses y un año respectivamente no se formalizasen las testamentarias ó abintestatos en escritura pública, los interesados vienen obligados á solicitar liquidación provisional antes de que se cumplan dichos plazos, debiendo presentar al efecto en la oficina correspondiente los siguientes documentos:

1.º Declaración descriptiva y valorada de los bienes y derechos de todas clases que constituyan el caudal relicto.

2.º Certificación de defunción del causante, y primera copia de las disposiciones testamentarias, si las hubiere, y en su defecto, testimonio de la declaración de herederos.

3.º Relación de los herederos y legatarios, en que se exprese y justifique el parentesco de aquéllos con el causante y la participación de cada uno en el caudal hereditario.

En el caso de sucesión intestada, si no estuviese hecha la declaración judicial de herederos, se presentará relación de los que se hubiesen presentado á solicitar la herencia, con determinación del grado de parentesco que alegaren.

En vista de dichos documentos, y previa comprobación de valores, se practicará la liquidación provisional, satisfaciendo los derechos correspondientes con arreglo á ella y como pago á cuenta de la definitiva, que se verificará dentro del año siguiente, á contar desde la provisional, pudiendo dicho plazo prorrogarse por otro año; pero con abono, en este caso, del 6 por 100 en concepto de intereses de demora, desde el día en que se practicó la provisional, por la diferencia de cantidades que resulte entre aquélla y la definitiva.

Los interesados podrán solicitar liquidación parcial en cualquier tiempo, pero siempre dentro del año de la defunción, al solo efecto de retirar el metálico, valores ó efectos depositados en Bancos y Sociedades ó casas particulares, y esta liquidación especial ni les relevará de solicitar en tiempo oportuno la prórroga ordinaria, si se hubiese verificado dentro de los primeros seis meses, ni les servirá para computar desde ella el plazo de la definitiva, debiendo, en todo caso, practicarse la provisional á que se refiere el párrafo anterior.

No hay que confundir las liquidaciones especiales que autoriza la Real orden de 2 de Agosto de 1890 para poder retirar de los Bancos y cajas particulares los valores ó cantidades en metálico, ó para poder hacer la transferencia de las mismos á nombre de los herederos del causante, con la liquidación provisional que hace obligatoria, según los casos, en los plazos de seis meses y un año este artículo, pues aun cuando los interesados hayan utilizado las primeras, han de verificar las segundas dentro de dichos plazos, pues sólo desde que éstas se verifiquen empezará á correr el plazo para las definitivas.

Ha sido siempre motivo de duda si, una vez transcurrido el plazo de seis meses ó del año respectivamente que para la liquidación provisional se señala, podrá verificarse ésta ó habrá de exigirse necesariamente la presentación de los documentos indispensables para practicar la definitiva; pero como de decidirse por lo segundo se demoraría considerablemente el pago del impuesto, toda vez que la formalización de documentos requiere tiempo, entendemos que lo más práctico y conveniente para los intereses del Tesoro sería girar desde luego la liquidación provisional, sin perjuicio de exigir inmediatamente á los interesados por la vía de apremio, y en la forma que determinan los arts. 111 y siguientes de este reglamento, la presentación de los documentos necesarios para la definitiva si hubiesen transcurrido los dos años desde el fallecimiento del causante; pero por Reales órdenes de 7 de Marzo, 14 de Abril y 18 de Agosto de 1891 se ha resuelto que, no habiéndose solicitado en los plazos que determina este artículo la liquidación provisional, no procede admitirla, sino exigir desde luego que se liquide definitivamente. Por consecuencia, conforme á la doctrina establecida en dichas resoluciones, en tanto pueden los interesados disponer del plazo de un año para verificar la liquidación definitiva, en cuanto hayan realizado la provisional en tiempo hábil, ó sea dentro de los seis meses del fallecimiento del causante, ó del año si les fué concedida la prórroga ordinaria por la Administración.

Art. 62. Los particulares ó entidades jurídicas que á título hereditario soliciten devoluciones de metálico ó valores depositados en las cajas de los Bancos y Sociedades civiles ó mercantiles ó de comerciantes, no tendrán derecho á exigir su entrega sin justificar previamente haber satisfecho el impuesto de derechos reales correspondiente. Igual requisito deberán exigir las mencionadas Sociedades y comerciantes para autorizar la trasferencia de acciones por el título indicado. Cuando por no estar terminada la testamentaria ó abintestato no pudiera presentarse el título de adjudicación, se practicará la liquidación parcial á que se refiere el artículo anterior.

Cuando se trate de realizar créditos á metálico liquidados contra el Tesoro público, cualquiera que sea el título por el que pertenezcan al finado ó causante, entonces será también requisito indispensable para su obtención que previamente se practique la liquidación oportuna, de cuyo importe deberá darse cuenta por el liquidador á la Ordenación de pagos que corresponda, para que, al expedirse el mandamiento procedente, se deduzca de su total el importe del impuesto, especificándose que, en equivalencia, se entrega la carta de pago que corresponde.

Por Real orden de 2 de Agosto de 1890, que nuestros lectores pueden consultar en la tercera parte de este libro, se dispuso que los Bancos, Sociedades y cajas particulares no entreguen á los herederos el metálico, efectos públicos y demás valores que sus causantes tuvieren depositados sin que acrediten previamente haber satisfecho el impuesto de derechos reales que corresponda á la adquisición de aquéllos, mediante la liquidación provisional á que se refiere el párrafo último del artículo anterior, prohibición que se ha hecho extensión á la transferencia de dichos valores, por cuanto, una vez verificada ésta, podrían ser retirados eludiendo el pago del impuesto.

Por Real orden de 11 de Diciembre de 1891 se declaró que están comprendidos en las prescripciones de la Real orden antes citada los Montes de Piedad, Cajas de Ahorros y demás establecimientos benéficos en que se depositen cantidades y efectos, y por otra de 2 de Abril de 1892 se dispuso que no procedía entregar á los herederos de empleados fallecidos los sueldos que éstos hubieren devengado, sin que justifiquen previamente el pago del impuesto, alcanzando por tanto, como es natural, idéntica prohibición á las Cajas del Tesoro por los créditos de cualquier naturaleza que contra él mismo tuviera el causante.

En cuanto al procedimiento que para este último caso prescribe el párrafo 2.º del artículo que examinamos, entendemos que no es el más correcto y fácil de realizar, pues no pudiendo las Ordenaciones de pagos que expidan los libramientos representativos de los créditos admitir ingresos, mal pueden hacer la formalización que se previene y entregar la carta de pago referente al impuesto. Á nuestro juicio, la única operación

posible, caso de que los interesados se negaren á hacer previamente el pago del impuesto liquidado ó carecieren de bienes, es que la Ordenación expida dos libramientos, uno por la cantidad á que asciende el impuesto liquidado, y otro por la diferencia hasta completar el crédito contra el Tesoro; el primero de los cuales habrá de remitirse á la oficina liquidadora para que procure su formalización y se expida por la Caja correspondiente la oportuna carta de pago.

Art. 63. Si al vencer el plazo señalado en el artículo anterior para verificar la liquidación provisional no fuesen conocidos los herederos, los administradores ó poseedores por cualquier título de los bienes hereditarios deberán presentar, antes del vencimiento del plazo, los documentos mencionados, excepto la relación de herederos, girándose entonces la liquidación provisional á cargo de la *representación* del causante y al tipo correspondiente á la sucesión entre extraños, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez hecha la declaración judicial de herederos y practicada la liquidación definitiva, si en ésta se justificara el parentesco de aquéllos. El plazo para solicitar la devolución será el de cinco años, á contar desde la liquidación definitiva.

Art. 64. Los plazos de medio año y un año fijados para la presentación de documentos referentes á herencias y legados se ampliarán á nueve meses y año y medio respectivamente, si el fallecimiento ocurriese en otra nación de Europa, á uno y dos años si hubiera tenido lugar en África ó América, y año y medio y tres años si hubiese ocurrido en Asia ú otros países.

Art. 65. Cuandola trasmision de bienes ó derechos, bien por contrato ó acto entre vivos, ó ya por causa de muerte, adquiera carácter litigioso, quedarán en suspenso todos los plazos establecidos por este reglamento para la presentación de documentos, y empezarán á contarse desde la fecha de la sentencia firme que recayera; pero los interesados habrán de justificar oportunamente la existencia del litigio con testimonio bastante de referencia á los autos.

Si el litigio se promoviera después de terminar los plazos de presentación, no sólo no impedirá que la Administración exija los documentos y el pago del impuesto, sino que procederá hacer efectivas las responsabilidades en que los interesados hubiesen incurrido.

Las diligencias judiciales para obtener la apertura de testamentos, su elevación á escritura pública, la formación de inventario para admitir la herencia con dicho beneficio, el nombramiento de tutor y Consejo de familia y la declaración de herederos cuando no se formule oposición, no se considerarán como cuestiones litigiosas al efecto de la suspensión de plazos á que se refiere el párrafo primero de este artículo. Tampoco producirán la suspensión las reclamaciones para hacer efectivas deudas contra la testamentaria ó abintestato, mientras no se prevenga á instancia del acreedor el correspondiente juicio universal.

Si la Administración tuviere fundados motivos para suponer que el litigio promovido era un pretexto para demorar el pago del impuesto, podrá imponer la multa correspondiente y exigir el 6 por 100 de demora, como si no hubiera existido el litigio.

Para que tenga ablicación lo prevenido en este artículo, no basta que se hayan promovido actuaciones judiciales relacionadas con la herencia, sino que es preciso que exista verdadera litis, ya acerca del mejor derecho á la sucesión, ya respecto á la propiedad de los bienes hereditarios, no pudiendo, por tanto, tener el carácter de tal el juicio voluntario de testamentaria ó de abintestato, ni tampoco el necesario, á menos que se promoviese por los acreedores del causante, conforme á lo determinado en el párrafo último de este artículo. Por sentencia del Tribunal de lo Contencioso de 3 de Mayo de 1890, se ha declarado que la suspensión de los plazos tiene lugar aun cuando el litigio no verse sobre el derecho á la herencia ó sobre los bienes de ésta; tal sucederá, por ejemplo, cuando se litigue sobre si uno de los herederos ha de reputarse como hijo natural ó como legítimo.

Cuando el litigio se promueva, después de transcurridos los plazos para

la presentación de documentos, la Administración tiene perfecto derecho á exigir el pago del impuesto; y como en estos casos puede ser incierta la persona del heredero, la liquidación debe practicarse en la forma que prescribe el art. 63, á cargo de la representación del causante de la sucesión, sin perjuicio de la devolución á que, una vez terminado el litigio, hubiere lugar.

Art. 66. La prórroga de los plazos de presentación, excepto la que conforme al art. 60 corresponde otorgar á los Delegados de Hacienda, sólo se concederá por el Ministerio del ramo, y no podrá exceder en ningún caso de un término igual al del plazo reglamentario.

Para conceder la prórroga es absolutamente preciso que existan circunstancias muy atendibles, debidamente justificadas, y que se solicite antes de espirar el plazo.

La concesión de toda prórroga, excepto la determinada en el artículo 60, lleva necesariamente consigo la obligación de satisfacer el interés del 6 por 100 anual de la cantidad que por impuesto devengue el acto ó contrato á que se refiera la gracia, desde el día siguiente á la fecha en que termine el plazo prorrogado, hasta el en que sea presentado el documento á la liquidación, cuyo interés no será condonable.

La prórroga empezará á contarse desde el día siguiente al en que termina el plazo reglamentario, sea cual fuere la fecha en que se conceda y comunique la concesión. Si transcurriese el doble plazo por que puede otorgarse la prórroga, sin que la oficina correspondiente reciba la resolución dictada en el expediente, procederá desde luego á exigir la presentación de documentos al interesado y á practicar la liquidación, haciéndola efectiva con las multas é intereses de demora correspondientes, sin perjuicio del derecho del interesado á solicitar la devolución de dichas responsabilidades, si justificare haberle sido otorgada la prórroga.

La denegación de la prórroga lleva consigo la imposición de las

responsabilidades que establece este reglamento, por el transcurso de los términos en el mismo fijados.

Es de lamentar la excesiva facilidad con que se conceden las prórrogas de plazo para la presentación de documentos, porque si bien en estos casos el Estado percibe el interés del seis por ciento anual del capital que retiene el contribuyente, esto no bastará en algunas ocasiones á compensar el perjuicio que el Tesoro sufre por la falta de ingresos con la oportunidad debida. Consúltense las Reales órdenes de 24 de Mayo de 1884, 24 de Mayo de 1886, 24 de Enero, 14 de Febrero y 7 de Marzo de 1889 sobre causas que pueden estimarse procedentes para la concesión de prórroga; pero téngase muy en cuenta que es requisito indispensable que se justifique documentalmente la existencia de aquéllas, y que se solicite antes de espirar el plazo señalado para la presentación de documentos.

CAPÍTULO IV

Fijación del valor de los bienes ó capital liquidable.

Art. 67. La base para la liquidación del impuesto es el verdadero valor de los bienes y derechos sujetos al mismo.

El valor de los bienes se fijará, ó aceptando el que resulte del precio en venta, ó el declarado por los interesados, ó el que se obtenga por la comprobación administrativa.

En los préstamos cuya forma de realizarse, como acontece en los créditos con garantía de efectos públicos, no permita fijar desde luego su cuantía, tendrá lugar la liquidación y exacción del impuesto, así como la fijación del capital al liquidarse anualmente el crédito, ó antes si antes terminase la operación, determinándose en uno y otro caso dicha cuantía por el importe del capital que realmente hubiere utilizado el prestatario, que se obtendrá por el que resulte de la ca-

pitalización de los intereses devengados al tipo á que se hubiese hecho la operación.

Y el de los derechos, con sujeción á las siguientes reglas:

1.^a El valor de cada uno de los derechos de usufructo, nuda propiedad, uso y habitación se estimará en el 25 por 100 del valor de la finca ó capital transmitido.

2.^a En los usufructos de carácter general constituídos por testamento, abonará desde luego el usufructuario el tipo correspondiente sobre el 25 por 100 del valor de los bienes, y se aplazará la liquidación, por lo que hace al adquirente de la nuda propiedad, hasta que se consolide en el mismo el usufructo por vencimiento del plazo de duración de este derecho ó muerte del usufructuario, haciéndose constar dicho aplazamiento por nota al pie del título liquidado.

Si el nudo propietario enajenase ó transmitiese su derecho antes de extinguirse el usufructo, entonces no sólo se exigirá el impuesto correspondiente á dicha transmisión, sino que se entenderá *ipso facto* vencido el término del aplazamiento, y deberá el nudo propietario satisfacer la cantidad que se liquide á su nombre.

3.^a Las servidumbres reales se estimarán por el valor ó precio que las partes señalen á las mismas en el contrato, y no señalándolo, por el 5 por 100 del valor del predio dominante.

4.^a En la constitución ó redención de censos servirá de base el capital fijado á los mismos en la escritura de constitución, y no constando aquél, el que resulte de la capitalización al 5 por 100 de la renta ó pensión anual. Cuando se trate de la transmisión de los censos por contrato ó por sucesión hereditaria, servirá de base para la liquidación el precio ó valor que las partes le señalen, y en su defecto, el de dicha capitalización.

(Consúltese el comentario al art. 2.º de la ley.)

Difiere este artículo de su precedente el 66 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, porque si bien en ambos se consigna como principio

ó regla general que el verdadero valor de los bienes y derechos sujetos al impuesto ha de ser la base para la liquidación y exacción del mismo, en aquél se prevenía que el valor de los primeros, ó sea de los bienes, se establecería con relación al precio de venta, y en el actual, para dejar á salvo la acción investigadora de comprobación que á la Administración compete en todo caso, con arreglo á lo que prescribe el art. 76, se dispone que dicho valor se fijará aceptando el que resulte del precio en venta, el que declaren los interesados ó el que se obtenga por cualquiera de los medios de comprobación determinados en los arts. 77 y 78, sin perjuicio de lo que prescribe el 82. La facultad de señalar la base liquidable corresponde á la Administración, sin perjuicio del derecho de los interesados á reclamar contra aquélla cuando entendieren que les inflige agravio, porque difiere ó excede del verdadero valor, y la opción de cualquiera de los medios indicados para determinarla depende de la naturaleza del acto y especiales condiciones en que la transmisión se realiza. Así, por ejemplo, tratándose de una compraventa pura, el precio convenido por las partes cuyos intereses son opuestos ofrece garantías de ser el verdadero valor de los bienes transmitidos, y en este supuesto, la Administración debe aceptarlo como base de la liquidación, siempre que no existan motivos fundados para dudar de su exactitud; pero en la compraventa con pacto de retro, que en ocasiones no es sino la garantía de un préstamo, y en la cual, por lo mismo que el vendedor se reserva la facultad de hacer suya la finca, no tiene el mismo interés en señalar el verdadero valor de aquélla, la Administración debe comprobarlo por los medios que el reglamento establece. Por análogas consideraciones se declaró en Real orden de 11 de Agosto de 1883 que cuando una finca se ha enajenado en pública subasta para cumplir los fines ordenados por el testador, se estime como base liquidable el valor ó producto que se obtuviere en la subasta, y no el que arroje el líquido imponible amillarado.

Ya hemos dicho en el comentario del art. 2.º de la ley que la nuda propiedad, aunque conforme á lo preceptuado en la regla 1.ª de este artículo representa á los efectos del impuesto el mismo valor que cada uno de los demás derechos de usufructo, uso y habitación, ó sea el veinticinco por ciento de la propiedad plena cuando se transmite separadamente de aquéllos, tiene un valor mayor, ya del cincuenta, ya del setenta y cinco por

ciento, según que no aparezcan disgregados de ella más que uno ó dos de los indicados derechos, y así lo confirma la regla 2.^a de este artículo al disponer que, en los usufructos de carácter general constituídos por testamento, el usufructuario abonará el impuesto que le corresponda en razón al grado de parentesco con el testador sobre el veinticinco por ciento del valor de los bienes, de donde resulta que el nudo propietario satisfará sobre el setenta y cinco por ciento restante. De lo expuesto se infiere que, para determinar en cada caso el valor que ha de atribuirse á la nuda propiedad, ha de atenderse á la cuantía del derecho disgregado de la propiedad plena deduciendo su importe del valor de ésta, y el resto ó diferencia será el de la nuda propiedad ó el de los demás derechos anejos á ella. Así, por ejemplo, si uno trasmite á otro la nuda propiedad simplemente reservándose los demás derechos, habrá de computarse aquélla por el veinticinco por ciento del valor de los bienes; pero si lo transmitido fuese el usufructo, entonces la nuda propiedad se estimará por el setenta y cinco por ciento, que es el resto del valor después de deducido el veinticinco por ciento que corresponde al usufructo. Por Real orden de 8 de Noviembre de 1889, dictada de conformidad con el dictamen emitido por el Consejo de Estado en pleno, se resolvió que, cuando un padre hace en vida la partición de sus bienes entre sus hijos trasmitiéndoles desde luego la nuda propiedad y reservándose el usufructo universal de los bienes, dicha transmisión deberá liquidarse tomando por base solamente el veinticinco por ciento, á reserva de satisfacer los nudos propietarios el impuesto por el setenta y cinco por ciento restante al adquirir el usufructo por el fallecimiento del donante.

En los usufructos constituídos por testamento dispone la regla 2.^a que quedará aplazado el pago del impuesto correspondiente á la nuda propiedad hasta el fallecimiento del usufructuario, á menos que el nudo propietario trasmita sus derechos, en cuyo caso se entenderá *ipso facto* vencido el término del aplazamiento, y deberá aquél satisfacer lo que se liquide á su nombre; pero, á decir verdad, esto no basta para formar exacto juicio acerca de la base liquidable en las dos liquidaciones que llegado aquel caso han de practicarse, porque aun cuando el nudo propietario no puede transmitir un derecho que aún no ha adquirido, cual es el de usufructo, enajena ó trasmite el derecho á consolidar aquél en la nuda propiedad

por muerte del usufructuario, y esto es algo más que la nuda propiedad simplemente. Supongamos que A. lega á su hermano Pedro el usufructo de sus bienes, valorados en 100.000 pesetas, é instituye por heredero en propiedad á su otro hermano Diego; pues bien, Pedro satisfará desde luego el cuatro por ciento sobre 25.000 pesetas, cómputo legal del derecho de usufructo, quedando aplazado el pago de lo que Diego debe satisfacer en concepto de adquirente de la propiedad cuando fallezca el usufructuario, ó sea el cuatro por ciento de 100.000 pesetas; pero si Diego, antes de fallecer el usufructuario, vende los bienes á un tercero, satisfará el comprador el tres por ciento sobre 75.000 pesetas, ó sobre el precio de la venta si excediese de dicha suma, á reserva de pagar el tres por ciento sobre 25.000 pesetas al ocurrir el fallecimiento del usufructuario, y además se exigirá á Diego el cuatro por ciento en concepto de herencia sobre las 75.000 pesetas ó sobre el mayor precio en que trasmita sus derechos, pues además del de nuda propiedad que ya tiene adquirido, trasmite otro expectante ó pendiente de condición suspensiva, cual es el de usufructo.

En cuanto á los censos, foros y subforos, la base liquidable es muy distinta, según que se trate de su constitución, redención, trasmisión por contrato ó *mortis causa*: en los dos primeros casos se liquidará por el capital fijado á los mismos por las partes en la escritura de constitución; y no siendo conocido aquél, por el que se obtenga capitalizando al cinco por ciento la renta, canon ó pensión anual; cuando se trasmitan por contrato ó título hereditario, se aceptará el precio ó valor que las partes le señalen, y en su defecto, por dicha capitalización. (Consúltense las Reales órdenes de 10 de Octubre de 1889, 19 de Mayo de 1891 y 13 de Febrero y 2 de Abril de 1892, que nuestros lectores hallarán en la tercera parte de esta obra.) Como el valor del censo, foro ó subforo es siempre el mismo, ya se trate de constituirlo, redimirlo ó trasmitirlo, no encontramos fundada y justa la diferencia de criterio establecida para la liquidación de aquellos actos, no obstante las razones que sirven de fundamento á dichas resoluciones. Por Real orden de 24 de Agosto de 1886, inserta en el lugar correspondiente, se dictaron reglas para liquidar la trasmisión de los dominios directo y mediano en los censos de Cataluña.

Art. 68. La regla 1.^a de las expresadas en el artículo anterior

es aplicable en general cuando se trate de la transmisión particular de alguno ó algunos de los derechos que en ella se consignan.

Si la transmisión de los cuatro derechos aunque hecha de cada uno de ellos á distinta persona, fuese total ó completa, se atenderá para la percepción del impuesto al precio en venta de la finca á que se refieran, liquidándose á cada uno de los adquirentes sobre el 25 por 100 de dicho precio, según el concepto por que respectivamente adquieran, y el que adquiera la nuda propiedad satisfará por su parte el que le corresponda sobre el resto ó tanto por ciento del valor de los bienes transmitidos, una vez deducido el de los otros derechos.

(Consúltese el comentario al artículo anterior.)

Art. 69. Para que se consideren transmitidos derechos y no bienes, á los efectos del artículo anterior, es preciso que el que transmite se reserve, ó la nuda propiedad, ó alguna ó algunas de las servidumbres personales referidas en la regla 1.^a del art. 67.

Si se reservase algún derecho real, pensión, censo, servidumbre ú otro análogo, se reputará el acto como transmisión de bienes, y no como transmisión de derechos.

Art. 70. Cuando el que adquiere la nuda propiedad ó alguno de los demás derechos á que hace referencia la regla 1.^a del art. 67 venga por tal adquisición á ser dueño absoluto del dominio pleno del inmueble, satisfará el tanto por ciento correspondiente al acto traslativo por su total valor, deducido el 25, ó 50, ó el 75 por 100 del mismo por que hubiere ya tributado, según con anterioridad hubiera adquirido uno, dos ó tres de los derechos relacionados.

Art. 71. A la constitución, modificación, transmisión, reconocimiento ó extinción de toda servidumbre real se declarará el valor del predio dominante, conforme á la regla 3.^a del art. 67.

En el caso de que los interesados no declararan el valor del predio do-

minante, la Administración lo señalará por cualquiera de los medios establecidos en el art. 76 y siguientes de este reglamento, pues aun cuando, conforme á lo prevenido en el art. 44, podría compelerles por la vía de apremio á hacer dicha declaración como punto de partida indispensable para determinar la base liquidable, entendemos que no es prudente usar de dicha facultad cuando es posible subsanar aquella deficiencia.

Art. 72. En las traslaciones de efectos públicos por actos judiciales ó administrativos ó por contrato notarial ó á título de sucesión, el impuesto se satisfará por el valor efectivo de aquéllos, según los precios de cotización en Bolsa el día en que se verifique la adquisición legal; y si en éste no se hubieran cotizado, se atenderá á la cotización del día inmediato anterior. Cuando se trate de efectos que no son cotizables en Bolsa, queda á salvo el derecho de la Administración para comprobar el valor que se haya declarado.

En las transmisiones al contado de los efectos públicos y valores á que se refiere el párrafo tercero del art. 16 de este reglamento, servirá de base para exigir el impuesto el valor efectivo ó precio real entregado, cualquiera que sea el nominal, y en las á plazo, el valor, también efectivo y real, de los títulos ó efectos públicos que se trasmitan, si la transmisión llega á tener lugar; pero si no aconteciese así y los interesados, no haciendo entrega de los títulos, lo hicieran únicamente de las diferencias, efectuándose á metálico, contribuirán por lo que éstas importen.

Consecuencia del principio general consignado en el art. 67, de que el impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes y derechos transmitidos, es que, tratándose de la transmisión de efectos públicos que por la general tienen un valor en venta ó precio de cotización distinto del nominal, sirva de base á la liquidación el efectivo ó real que dichos valores tengan en el mercado el día que se causa la transmisión; y como es frecuente que aun en el mismo día se hagan operaciones á distintos precios, habrá de tomarse el precio medio que resulte de la cotización oficial. Cuando se trate de efectos que no se coticen en Bolsa, ya sean obligacio-

nes de Sociedades, acciones de minas, etc., el valor podrá justificarse con certificación que expida la misma Sociedad, en que se haga constar el tipo á que se hubiesen hecho las últimas negociaciones, endosos ó transferencias de dichos efectos, y caso de que aquel extremo no conste, se liquidará por el valor nominal si le tuviesen asignado, ó capitalizando al cinco por ciento el interés ó dividendo repartido á los mismos.

En rigor de verdad no comprendemos la diferencia que en el segundo párrafo de este artículo se establece entre las operaciones *al contado* de efectos públicos y las operaciones á plazo llamadas de *opción ó á voluntad*, pues tanto en unas como en otras la venta se perfecciona sin que sea necesaria la entrega del precio ni de la cosa vendida, y el pago de las diferencias revela por modo evidente que el contrato ha surtido efecto, pues aun cuando no tenga lugar la entrega de los títulos porque así convenga al comprador, esto no entraña sino una condición resolutoria que confirma la existencia del contrato de venta, y que no debería en modo alguno ser obstáculo para liquidar el impuesto por toda la cuantía de la operación.

Art. 73. En las compraventas en que el precio estipulado deba entregarse á plazos, teniendo el comprador la facultad de dar en cada uno de ellos metálico ó efectos públicos á su elección, se liquidará el impuesto desde luego por el valor efectivo de éstos en el día del contrato, cualquiera que sea en adelante el que puedan alcanzar.

Art. 74. Para establecer el líquido capital, precio, valor ó estimación que constituyen la base de la liquidación del impuesto, se averiguará ante todo el importe total de las cargas deducibles.

Por tales se entienden las que disminuyen realmente el capital, precio, valor ó estimación de la cosa, ó sean censos, pensiones ó demás gravámenes de naturaleza perpetua, temporal ó redimible que afecten á los bienes; pero no las hipotecas en garantía de préstamos ni las fianzas constituídas por cualquier otra causa sobre los inmuebles ó derechos reales, salvo lo que dispone el artículo siguiente.

La baja de las cargas deducibles tendrá lugar en toda transmisión de bienes ó derechos reales, ya sea por título oneroso ó por lucrativo.

Aunque á primera vista parece justísimo que para fijar el líquido capital de los bienes y derechos sujeto al impuesto se deduzcan las cargas ó gravámenes afectos á aquéllos por cuanto disminuyen su valor real, precio ó estimación, entendemos que existe una notable diferencia á estos efectos entre las transmisiones á título oneroso y las que se verifican á título lucrativo. En las primeras natural es presumir que el comprador ó adquirente de los bienes que los acepta con las obligaciones de carácter real que sobre los mismos pesan, las haya tenido en cuenta para fijar el precio, y en este supuesto claro es que él ha verificado ya *à priori* la deducción del gravamen, por lo cual no procedería hacerla de nuevo. Por esta razón resulta á veces que, cuando del precio de los bienes se trata de deducir el capital de un censo, por ejemplo, no queda capital líquido que sirva de base para la liquidación del impuesto, viniendo esto á demostrar lo que antes hemos dicho, es decir, que el adquirente hizo ya la deducción de gravámenes, pues no es de suponer que nadie adquiriera una propiedad cuyas cargas absorban ó superen á las utilidades ó productos que de la misma pueden obtenerse. Así, pues, creemos que en las transmisiones á título oneroso sólo deben deducirse las cargas cuando los contratantes estipulen la propia deducción del precio convenido.

No sucede lo propio en las transmisiones á título lucrativo, porque como en ellas no media precio, el adquirente de los bienes los recibe con las cargas á que están afectos, y para determinar la importancia ó valor real de la adquisición es indispensable deducir las obligaciones ó gravámenes que la misma impone al adquirente.

Por Real orden de 17 de Octubre de 1883 se resolvió que las pensiones que no afectan á determinados bienes con el carácter de carga real, sino de obligación puramente personal, no son deducibles, resolución con la cual no estamos conformes, tratándose de transmisiones á título lucrativo, toda vez que para el adquirente de los bienes lo mismo disminuye el valor de éstos el pago de la pensión, siendo la obligación personal que real.

Por Real orden de 29 de Junio de 1889 se declaró que los créditos hipotecarios tampoco son deducibles del valor de los bienes afectos á dicha obligación.

Art. 75. En las transmisiones *mortis causa* las deudas de cualquier clase y naturaleza serán deducibles siempre que se acredite su existencia por medio de documento público ó privado de indudable legitimidad y bastante á hacer fe en juicio, á tenor de lo prevenido en el art. 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil.

En el caso de que proceda la deducción ó rebaja de deudas del capital ó bienes transmitidos y no haya metálico para satisfacerlas, si se hace adjudicación expresa de otra clase de bienes para su pago, satisfará el impuesto el adjudicatario, y en caso contrario se exigirá al heredero por el referido concepto de adjudicatario para pagar deudas con todos los derechos y deberes atribuidos por este reglamento á tales adquirentes.

Las deudas no serán deducibles mientras el documento en que consten no haya sido presentado á liquidación del impuesto que corresponda al acto que las motive, y verificado el pago ó declarado la exención en su caso.

Ya hemos dicho, al examinar el art. 5.º de la ley, que habría de ofrecer grandes dificultades en la práctica la deducción de las deudas que afecten al caudal hereditario si la Administración hubiera de pasar por todas aquellas cuya legitimidad no sea dable poner en duda; pero comprendiéndolo así y para obviar aquellas dificultades, el art. 75 del reglamento ha concretado más la cuestión, disponiendo que sólo serán deducibles las deudas cuya existencia se acredite por documento público ó privado, bastante á hacer fe en juicio, á tenor de lo prevenido en el art. 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil. En este supuesto, parece fuera de duda que para deducir las deudas que consten simplemente en documento privado es indispensable que éste se halle reconocido bajo juramento ante juez competente, que la deuda esté reconocida mediante confesión hecha ante la propia autoridad judicial, y que tratándose de letras de cambio se hallen aceptadas por el pagador.

De los términos en que se halla redactado el párrafo segundo de este artículo dedúcese claramente que, cuando no se haga expresa adjudicación de bienes al acreedor en pago de su crédito, se exigirá al heredero el impuesto correspondiente en concepto de adjudicación por vía de comisión ó encargo para pago de deudas, salvo el caso de que, existiendo metálico entre el caudal hereditario, éste alcance á cubrir el importe de las deudas deducidas. De lamentar es que se haya modificado el art. 75 del reglamento anterior, que prevenía que serían deducibles las deudas del caudal hereditario en cuanto se adjudicaran bienes para su pago, pues sólo de este modo y exigiendo en todo caso el impuesto al adjudicatario, es como puede evitarse el fraude que mediante la simulación de deudas puede realizarse en perjuicio del Estado.

Si deducidas las deudas al heredero no se le exige el impuesto más que por la parte líquida del caudal hereditario, es indudable que el resto de los bienes no se pueden entender adquiridos por él en concepto de herencia, y que destinados, ya implícita ó expresamente, al pago de las obligaciones contraídas por el causante, nace el concepto de adjudicación en pago ó para pago de deudas, que como en rigor en nada afecta al heredero, sino al acreedor, no puede ser motivo fundado para las reclamaciones y quejas que frecuentemente se suscitan con tal motivo. Sin embargo, ateniéndose á lo estrictamente prevenido en este artículo, cuando exista metálico en la herencia bastante para satisfacer las deudas deducidas, no debe liquidarse por el concepto de adjudicación al acreedor, salvo que aquélla se haga de un modo expreso y terminante. Tal disposición se funda, sin duda, en que, si bien al verificarse el pago de deudas en metálico se verifica una transmisión de bienes muebles, ésta no se halla sujeta al impuesto cuando no consta en documento público, y por eso no haciendo adjudicación del metálico en pago de la deuda, no hay acto expresamente sujeto al pago.

No sólo son deducibles del caudal hereditario las cargas que afecten á los bienes y las deudas legítimas contraídas por el causante en la forma que preceptúan los dos artículos precedentes, sino que existen otras bajas acerca de las cuales nada dice el reglamento, pero que entendemos son inevitables, porque en rigor cercenan y disminuyen el haber real y efectivo del heredero; tales son los gastos de funeral, entierro y última enfer-

medad y los que en algunos casos ocasione la partición de la herencia, si ésta no se verifica en condiciones normales y surge sobre el particular alguna cuestión litigiosa. En cuanto á los primeros, ó sea los gastos de funeral, entierro y última enfermedad, por lo mismo que son el postrer homenaje que se rinde al finado, entendemos que ni pueden tomarse como base para exigir sobre su importe el impuesto en concepto de legado piadoso ó en favor del alma, ni menos sería justo considerarlos como parte de la herencia, puesto que no ceden en beneficio del heredero, por lo cual ha sido práctica constante estimarlos como baja deducible del caudal hereditario, siempre que su cuantía esté en relación con la posición social y económica del finado. Nada, pues, puede decirse acerca de la cantidad que por tal concepto haya de admitirse como baja, pues las circunstancias especiales de cada caso servirán para determinar, con arreglo al prudente arbitrio del liquidador, si la que en los documentos se figura es ó no excesiva en relación al caudal hereditario y posición social del finado. Respecto á los gastos de testamentaria, es decir, los que ocasiona el inventario y avalúo de los bienes, su venta en algunos casos y el otorgamiento de la escritura de partición, el art. 1.064 del Código civil dispone que los causados en interés común de todos los coherederos se deducirán de la herencia; pero los hechos en interés particular de uno de ellos serán de cuenta del mismo. Esto no obstante, entendemos que aquel precepto más se refiere á la forma en que ha de soportarse los gastos entre los interesados que al propósito de fijar una regla absoluta que tenga por objeto determinar lo que debe entenderse por herencia líquida; y como tales gastos se causan en provecho del heredero, para habilitarse del correspondiente título de dominio, no hay razón fundada para deducirlos de la herencia, como no se deducen al comprador del precio que entrega los que produjera el otorgamiento á su favor de la escritura de venta. Así lo resolvió la Dirección general de Contribuciones directas por acuerdo de 12 de Febrero de 1891, evacuando una consulta hecha por la Delegación de Hacienda de Madrid, cuya resolución podrán consultar nuestros lectores en el lugar correspondiente de esta obra; pero ese criterio, que, más ó menos justo, tiene la ventaja de defender los intereses del Tesoro contra los abusos de los particulares, no nos parece igualmente aceptable y sostenible cuando se trate de los gastos que haya podido ocasionar el litigio

promovido por cualquiera de los herederos, pues, sobre no ser éstos necesarios y constituir una minoración efectiva del caudal, no sería justo para el heredero que no promoviese el pleito, pero que se ve precisado á defenderse, que se le compute como herencia lo que real y efectivamente no recibe. Además, en los gastos por tal concepto ocasionados no cabe temer abusos ni exageraciones de parte de los contribuyentes, puesto que son perfectamente justificables con testimonio de la tasación de costas que en los autos se haga.

CAPITULO V

Comprobación de valores.

Art. 76. De conformidad con lo prevenido en el art. 7.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, la Administración, por medio de sus agentes, puede comprobar en todos los casos el valor declarado á los bienes y derechos reales que son objeto del impuesto, con los datos que posea y pueda adquirir, acudiendo en último término á la tasación pericial, en cuya operación se dará la debida intervención al contribuyente

Si es natural y justo que la Administración se reserve la facultad de comprobar el verdadero valor de los bienes y derechos sobre que recae el impuesto, para evitar los perjuicios que la ocultación de valores hecha por los interesados pudiera irrogarle, no lo es lo mismo que caprichosamente proceda á señalar un valor distinto cuando de un modo fehaciente conste aquél. Así, por ejemplo, si los albaceas enajenan en pública subasta una finca para atender al pago de deudas ú otros gastos producidos por la testamentaría, como el precio obtenido en pública licitación ofrece las necesarias garantías para estimarlo como verdadero valor de los bienes, no hay motivo fundado para verificar en este caso la comprobación aun cuando la capitalización del líquido imponible amillarado ofrezca un valor mayor. Así se ha declarado por Reales órdenes de 9 y 13 de Marzo de 1888, 11 de Agosto de 1883 y 11 de Febrero de 1891. Consúltese también el Real decreto-sentencia de 11 de Junio de 1885 y las Reales órdenes de 2 de Noviembre de 1889, 26 de Octubre de 1891 y 2 de Abril, 25 de Mayo y 15 de Julio de 1892.

Art. 77. Los medios ordinarios de comprobación son el padrón ó amillaramiento de riqueza territorial; los precios medios de venta, según los datos existentes en el Registro de la propiedad ó publicaciones de carácter oficial; el precio en que, según la última enajenación, fuesen vendidos los bienes de cuya transmisión se trate, y las cartillas evaluatorias de riqueza.

En el deseo, sin duda, de evitar la tasación de los bienes, medio extraordinario de comprobación y el más oneroso y dilatorio para conocer el verdadero valor de los bienes, y teniendo en cuenta además las deficiencias que en los amillaramientos se observan, no imputables al contribuyente, así como la falta absoluta de aquéllos en muchos casos, el artículo que examinamos ha ampliado los medios ordinarios de comprobación, indicando, además de los padrones de riqueza y los precios medios de venta, el de la última enajenación de los bienes de cuya transmisión se trate, y la utilidad asignada á cada unidad contributiva en las cartillas evaluatorias de riqueza. Aunque no se señala orden de preferencia para ninguno de los indicados medios, nosotros entendemos que la Administración debe acudir en primer término á aquellos que con carácter oficial obran en su poder, como son los amillaramientos y cartillas evaluatorias, utilizando en segundo término los precios medios de venta y el que se obtuviera en la última enajenación de los bienes; pero entiéndase bien que no juzgamos necesario que para cada caso se utilicen los cuatro medios indicados de comprobación, bastando que por cualquiera de ellos se obtenga un valor mayor al declarado por los interesados para que aquél sea el que la Administración acepte y señale como base para la liquidación.

Para verificar la comprobación de valores, por los datos que ofrezca el amillaramiento ó padrón de riqueza, se capitaliza el líquido imponible que las fincas tengan amillarado al cinco por ciento, en la forma que prescribe el art. 84, operación que puede verificarse de dos modos, ó dividiendo por 5 la riqueza amillarada y añadiendo al cociente dos ceros, ó multiplicando la misma riqueza por 20; tanto el producto de la multiplicación como el cociente de la división ofrecerán el capital que se busca. Supongamos que las fincas aparecen amillaradas con un líquido imponible de 1.000 pesetas; dividido por 5, dará 200 pesetas, y añadidos dos

ceros que la operación exige, toda vez que se trata de capitalizar una renta, el capital será de 20.000 pesetas; en el mismo caso, multiplicando por 20 las 1.000 pesetas del líquido imponible, resultará un producto de 20.000 pesetas.

Aunque, con arreglo al art. 4.º del reglamento de 30 de Septiembre de 1885 para el repartimiento de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, sólo los propietarios deben satisfacer dicha contribución, y no los colonos, por lo que al cultivo se refiere, por más que éstos vengan obligados para con los dueños á contribuir por la parte correspondiente á la utilidad que obtienen, que será la diferencia entre el producto líquido evaluado y la renta estipulada, ocurre á veces que en los amillaramientos ó repartimientos figuran separadamente el líquido que corresponde á la propiedad y al cultivo, y en este caso, la base para verificar la capitalización ha de ser la suma de las dos riquezas, toda vez que, como queda dicho, el líquido total imponible que corresponda á las utilidades de las fincas es el que se fracciona para determinar la utilidad y cuota contributiva del dueño y del colono. Así se declaró por la Real orden de 20 de Junio de 1892, que nuestros lectores podrán consultar en el lugar correspondiente.

Cuando, por falta de amillaramiento, sea preciso acudir á los datos de la cartilla evaluatoria para hacer la capitalización, como en aquella no figura más que la utilidad de cada unidad contributiva, claro es que, para fijar el líquido imponible correspondiente á la finca de que se trate, habrá de multiplicarse la riqueza que á cada unidad señala la cartilla por el número de unidades de que consta la finca cuyo valor se trata de comprobar. Ejemplo: tratase de capitalizar ó averiguar el valor de una finca consistente en cien fanegas de terreno de sembradura de primera calidad; pues bien, si la cartilla evaluatoria señala á cada fanega de dicha clase una utilidad ó producto líquido de siete pesetas, la riqueza imponible de aquella finca será de 700, cuya cantidad se capitalizará al cinco por ciento, por el procedimiento antes indicado.

Art. 78. La tasación pericial se considerará como medio extraordinario de comprobación, debiendo acudirse á ella tan sólo cuando los ordinarios antes indicados no produzcan el resultado de conocer

el verdadero valor de los bienes y derechos reales, ó cuando los interesados no acepten el valor que la Administración señale, ateniéndose á los medios citados.

Siendo la tasación pericial medio extraordinario de comprobación, al cual, por lo oneroso y dilatorio, sólo debe acudir en último término, con arreglo á lo prevenido en el art. 76, claro es que, para ordenarla, es indispensable que concurran una de dos circunstancias: ó que la Administración haya apurado sin resultado todos los medios ordinarios prescritos en el artículo anterior, ó que, habiendo fijado el valor por cualquiera de ellos, el contribuyente no lo acepte y opte por la tasación.

Art. 79. La acción administrativa para dar principio á las operaciones de comprobación prescribe á los tres meses de la presentación de los documentos á liquidar, cuando éstos son públicos ó solemnes y la liquidación sea definitiva.

Pasado este término sin haber dado principio á las operaciones, la Administración admitirá, para los efectos de la liquidación del impuesto, los valores presentados por el contribuyente, sin perjuicio de la responsabilidad que pudiera caber al funcionario ó funcionarios responsables, que deberá depurarse separadamente.

De tal manera se halla en contradicción lo prevenido en este artículo respecto á la prescripción de la acción comprobadora con lo determinado en el art. 9.º de la ley, señalando el plazo de un año á dicho efecto, que no consideramos que pueda prevalecer el precepto reglamentario que cercena tan considerablemente el tiempo durante el cual la Administración puede ejercer su facultad investigadora, á fin de evitar el perjuicio que por la ocultación de valores se intente ocasionar ó se haya ocasionado al Tesoro. De ser ciertos nuestros informes, la Dirección general del ramo tiene ya promovido expediente acerca del particular y propuesto al Ministerio la rectificación tanto de este artículo como del 82 y 83, á fin de ponerlos en armonía con el 9.º de la ley, respecto al plazo de prescripción; y aunque la resolución en tal sentido suponemos que no ha de hacerse esperar, estimamos oportuno advertir á nuestros lectores que hasta que aque-

lla sea conocida, procederán prudentemente ateniéndose al precepto legal y prescindiendo del reglamentario, que no puede surtir efecto alguno en todo aquello en que se halle en abierta oposición con el primero. Bien se nos alcanza, y lo dan á entender los términos en que se halla redactado el párrafo segundo de este artículo, que el propósito de tal disposición no era otro que el de evitar que, á pretexto de la comprobación de valores, se demore indefinidamente la liquidación de las testamentarías en perjuicio del Tesoro y del contribuyente, y que para lograrlo se hace responsable al funcionario de la diferencia de derechos que resulte entre el valor declarado y el que se obtenga de la comprobación, cuando ésta no se haya comenzado dentro de los tres meses siguientes á la presentación del documento; pero creemos que aquel fin ha podido lograrse estableciendo una sanción determinada para el funcionario moroso, sin sacrificar á su negligencia los legítimos derechos del Estado. Si, contra lo que es de esperar, prevaleciera el plazo de prescripción que en este artículo se señala, es de advertir que la responsabilidad en que el liquidador incurre por no comenzar la liquidación en el plazo de los tres meses, es la de quedar obligado á satisfacer al Tesoro la diferencia ó aumento de impuesto que proceda exigir por el mayor valor obtenido en la comprobación, con arreglo á lo que dispone el art. 22 de la ley de contabilidad de 25 de Junio de 1870, sin perjuicio de la de carácter correccional ó disciplinario que pueda imponérsele por incumplimiento de sus deberes, conforme á lo prevenido en los arts. 131 y siguientes de este reglamento. Así, por ejemplo, si el valor declarado á las fincas que se transmiten por herencia entre ascendientes y descendientes legítimos fuera de 100.000 pesetas y el que resultara de la comprobación de 150.000, no siendo ya posible exigir al contribuyente el uno por ciento sobre las 50.000 que aparecen de aumento, dicha cantidad, ó sea 500 pesetas, habrá de satisfacerla el funcionario que no dió oportunamente principio á la comprobación.

(Consúltese el comentario del art. 9.º de la ley.)

Art. 80. La comprobación puede suspenderse por el plazo de un año como máximo cuando se trate de transmisiones á título lucrativo. Esta suspensión se concederá por el Delegado de Hacienda de la provincia en vista de instancia del interesado, el cual ven-

drá obligado en tal caso á abonar: primero, el 6 por 100 de interés anual de demora por la diferencia entre el impuesto que se exija sin la comprobación y el que después de hecha ésta se liquide; y segundo, el exceso de premio de liquidación por dicha diferencia.

El tiempo de prescripción de la acción administrativa no empezará á contarse en este caso sino desde que se presenten de nuevo los documentos una vez transcurrido el plazo de suspensión.

Aunque este artículo no establece distinción alguna, entendemos que la suspensión para comprobar valores á que el mismo se refiere sólo puede y debe tener lugar cuando se trate de liquidaciones provisionales solicitadas en cumplimiento de lo prevenido en el art. 61 de este reglamento, es decir, cuando por no haberse podido formalizar en documento público las operaciones particionales carezcan los interesados de los datos y antecedentes necesarios para conocer el verdadero valor de los bienes; y opinamos así porque cuando se trate de liquidaciones definitivas no hay razón alguna que aconseje conceder al contribuyente una verdadera prórroga de plazo para satisfacer el total impuesto que al acto corresponda, con arreglo al valor comprobado de los bienes, toda vez que aquél puede obtenerla utilizando el derecho que le concede el art. 108 de este reglamento, con tanto más motivo, cuanto que como la suspensión de la comprobación no ha de llevar consigo la de la inscripción de las fincas en el Registro de la propiedad, una vez inscritas éstas, previo pago del impuesto correspondiente á los valores declarados, no sería justo exigir al tercer adquirente de aquéllas, con arreglo á lo prevenido en el art. 51 del Reglamento, que responda del aumento que resultara de la comprobación de valores.

Art. 81. La comprobación se llevará á efecto por la oficina liquidadora en que se presenten los documentos, siendo ésta competente aunque se trate de bienes que radiquen en otros.

Las oficinas liquidadoras practicarán y aprobarán las comprobaciones de valores de los inmuebles y derechos reales cuando no exceda su cuantía en junto de 25.000 pesetas, siempre que el resultado obtenido por aquélla sea menor que el valor declarado por los con-

tribuyentes, ó siendo mayor sea aceptado por los interesados; pero dando cuenta en todo caso, después de practicada la liquidación, á la Delegación de Hacienda respectiva, la cual podrá reclamar del liquidador el expediente dentro del plazo de un año y confirmar ó revocar el acuerdo de aquél en el término de dos meses.

Si procediera la revocación, y por consecuencia hubiere de alterarse la base que sirvió para practicar la liquidación, se pondrá de manifiesto el expediente á los interesados por término de quince días, para que hagan las alegaciones y propongan las pruebas que estimen oportunas, resolviendo el Delegado en el plazo de un mes.

Las demás comprobaciones de valores no comprendidas en el párrafo segundo se practicarán también por el liquidador, pero serán aprobadas precisamente por la Administración de Contribuciones de la provincia, á cuyo efecto se le remitirá el expediente con los documentos, no pudiendo demorar su acuerdo por más de un mes. La aprobación de las comprobaciones de valores se considerará como acto administrativo reclamable ante los Delegados de Hacienda.

(Consúltese el comentario al art. 9.º de la ley.)

Para determinar la cuantía de los bienes, al efecto de fijar la competencia de las oficinas liquidadoras para aprobar la comprobación de valores, no basta atenderse al que hayan declarado los interesados, sino que es preciso atender también al que resulte de dicha comprobación. Así, por ejemplo, si el valor declarado á los bienes de una testamentaría fuera de 20.000 pesetas, y por efecto de la comprobación hubiera de asignárseles el de 30.000, á la Administración de Contribuciones de la provincia corresponde aprobar el expediente de comprobación y lo mismo sucederá cuando el aumento no excediese de las 25.000 pesetas, si los interesados no lo aceptaran, porque la facultad de la oficina liquidadora para aprobar dichas operaciones sólo alcanza, con arreglo al párrafo segundo, á los casos en que el resultado de la comprobación sea menor que el valor declarado, ó siendo mayor, pero sin exceder de 25.000, sea aceptado por los interesados.

Bueno es advertir que la aprobación del expediente de comprobación por la oficina liquidadora no supone el asentimiento absoluto de la Administración á los valores señalados por aquélla ni, por tanto, la prescripción de la acción comprobadora, porque habiendo de dar en todo caso cuenta el liquidador á la Delegación de Hacienda de la provincia, una vez practicada la liquidación, mientras no trascurra el plazo de un año, dentro del cual la oficina provincial puede reclamar el expediente para confirmar ó revocar el acuerdo de aquélla, no puede considerarse dicho acuerdo como firme y consentido, según claramente se prescribe en el párrafo tercero, al disponer que se abrirá de nuevo el expediente de comprobación cuando, por consecuencia del examen que del mismo se hubiere hecho, haya de alterarse la base que sirvió para practicar la liquidación.

Los plazos de dos meses y un mes á que se refieren los párrafos segundo y tercero, han de considerarse comprendidos dentro del plazo de un año que para prescribir la acción comprobadora determina el art. 9.º de la ley, por las razones que al ocuparnos de éste hemos expuesto en el lugar correspondiente. La aprobación de las comprobaciones, ya se verifique por la Administración de Contribuciones, ya por el liquidador respectivo, se considerará como acto administrativo reclamable ante los delegados de Hacienda, dentro del plazo de quince días que para los de su clase prescribe el art. 136 de este reglamento.

Art. 82. En los actos ó contratos á título oneroso tendrá lugar la comprobación únicamente cuando haya motivos fundados para suponer disminuídos los valores declarados; pero en las sucesiones por causa de muerte y demás transmisiones á título lucrativo se verificará en todos los casos, ya se trate de liquidación provisional ó definitiva, con los amillaramientos de la riqueza territorial. Donde no hubiese amillaramientos ó no pueda por ellos venirse en conocimiento del verdadero valor de los bienes ó derechos transmitidos, se practicará la comprobación por cualquiera de los medios prevenidos en el art. 77.

Respecto á los censos se estará á lo que dispone la regla 4.ª del artículo 67.

El liquidador habrá de practicar la comprobación en el plazo de un mes, siempre que por los interesados se le faciliten, á la vez que hagan la presentación de los documentos liquidables, los recibos de la contribución territorial correspondientes al primer trimestre del año económico, donde figure el líquido imponible amillarado, ó certificaciones expedidas por los Ayuntamientos correspondientes, en las que con la necesaria claridad conste dicho dato. Cuando los interesados no faciliten tales antecedentes en la forma antes indicada ó hayan de ser reclamados de oficio, entonces el plazo para terminar la comprobación será de dos meses, prorrogables por otro mes si mediaran causas atendibles por la Delegación de Hacienda en la provincia.

Pasados dichos plazos tendrá aplicación lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 79.

Las circunstancias que en cada caso concurren deducidas de actos anteriores ó simultáneos á la celebración del contrato son las que han de venir á determinar lo más ó menos fundado de la sospecha respecto á la disminución de los valores declarados por el contribuyente en los actos ó contratos á título oneroso; pero podemos indicar desde luego algunos en los cuales la comprobación se hace necesaria: tal sucede cuando los bienes que se transmiten han estado hipotecados por una cantidad superior al precio en que se enajenan; cuando la enajenación se hace con pacto de retro y, por último, cuando no se transmite la propiedad plena, sino sólo alguno ó alguno de los derechos que constituyen desmembración del dominio. Aunque en la última parte del primer párrafo de este artículo se dispone que cuando no hubiere amillaramientos ó no pueda por ellos venirse en conocimiento del verdadero valor de los bienes ó derechos, se acuda á los demás medios de comprobación prevenidos en el art. 77, no por ello debe entenderse que son utilizables sólo en dichos casos, sino siempre que la Administración lo juzgue necesario, aun existiendo amillaramientos, conforme dejamos indicado en el comentario á dicho artículo.

(Consúltese la Real orden de 25 de Mayo de 1892.)

Confirmando lo que dejamos ya expuesto al ocuparnos del art. 79, en-

tendemos que la acción comprobadora no prescribe porque el liquidador deje de verificar la comprobación en los plazos de uno, dos y tres meses señalados en el párrafo tercero del 82, y que aquéllos se refieren tan sólo al deber en que dicho funcionario está de practicar la operación en los indicados plazos, incurriendo si no lo hiciere en la responsabilidad que determina el art. 131.

Los recibos de contribución á que este artículo se refiere han de ser precisamente los del primer trimestre, pues son los únicos en que se consigna el líquido imponible amillarado, porque de la cuota de contribución repartida, que es el dato que figura en los recibos de los demás trimestres, no puede deducirse seguramente la riqueza imponible de la cuota de contribución, por ser distinto el tipo de gravamen en cada localidad por diversas circunstancias. Los recibos y las certificaciones han de referirse al año en que se ha causado la sucesión.

Art. 83. Cuando haya de procederse á la comprobación, con arreglo al artículo anterior, la oficina liquidadora del partido en que se ha hecho ya la presentación de documentos fijará el valor de los bienes ó derechos reales, en vista de los datos que posea, de los que facilite el interesado ó reclame de la Administración de la provincia ó de las oficinas y autoridades correspondientes.

En el caso de que alguna de las fincas ó derechos reales radique en distinta provincia, acudirá la oficina liquidadora á la Administración para que ésta reclame los antecedentes necesarios si no se facilitasen los bastantes por los interesados.

Si por no haber suministrado los datos reclamados alguna autoridad, oficina ó funcionario, no pudiera terminarse la comprobación en el plazo de los dos meses á que hace referencia el penúltimo párrafo del artículo anterior, se practicará la liquidación por los valores declarados, á tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 79, poniéndose en conocimiento del superior jerárquico la falta de quien hubiera dejado de proporcionar dichos datos por el conducto debido, á menos que hubiera manifestado no poderlos suministrar por causa justificada.

Siendo la Administración la interesada en verificar la comprobación de valores, á ella toca obtener y procurarse los datos necesarios al efecto; pero si los contribuyentes, á fin de ganar tiempo, presentasen con los documentos certificaciones expedidas por los secretarios de ayuntamiento, en que se haga constar el líquido imponible amillarado ó los recibos de la contribución territorial del primer trimestre del año económico que contienen aquel dato, como son documentos oficiales, siempre que no haya motivo fundado para dudar de su legitimidad ó exactitud, deben aceptarse. La morosidad de los funcionarios ó autoridades respectivas en facilitar los datos reclamados por el liquidador no debe ser causa para que se demore la liquidación, con perjuicio de los interesados, á quienes conviene inscribir cuanto antes su derecho en el Registro de la propiedad; por eso, sin duda, se dispone en este artículo que, trascurridos dos meses sin que los datos se facilitasen, se verificará la liquidación por los valores declarados. El plazo de dos meses puede en algunos casos ser demasiado corto si los bienes de la testamentaría radican en distintas provincias, pues notoria es la falta de diligencia de los alcaldes en cumplir aquel servicio; pero no nos parece muy justo que se tenga al contribuyente por más tiempo privado de los documentos y al Tesoro del ingreso correspondiente, lo cual se evitará si las oficinas liquidadoras, insistiendo oportunamente en reclamar los antecedentes que no se les hayan remitido, cuidan de poner la falta en conocimiento del superior jerárquico, á fin de que exija las responsabilidades en que haya incurrido el funcionario moroso ó negligente.

De acuerdo con lo que tenemos expuesto en el comentario del art. 79, bueno es advertir aquí que el practicar la liquidación por los valores declarados no priva á la Administración de continuar el expediente de comprobación y de proceder á nueva liquidación dentro de un año, si la hiciese necesaria el resultado de aquél, de lo cual debe cuidar mucho la oficina liquidadora, para no incurrir en las responsabilidades á que nos hemos referido en el citado comentario.

Art. 84. La comprobación del valor declarado con los amillaramientos se hará capitalizando el líquido imponible que en éstos figura al 5 por 100, verificándose por cada finca individualmente.

En el caso de que figuren las fincas englobadas, podrá admitirse el resultado de la comprobación bajo la base de capitalizar el total líquido imponible si aquél fuera igual ó mayor que el declarado por el contribuyente. También podrá admitirse el resultado de las cédulas de declaración en defecto del amillaramiento, siempre que el valor que figure en ellas sea igual ó mayor que el declarado en el documento liquidable.

Fuera de estos casos, los defectos de los amillaramientos que imposibiliten la comprobación producirán las mismas consecuencias que si los bienes no estuviesen amillarados.

La capitalización del líquido imponible amillarado, así como la de la utilidad asignada en las cartillas evaluatorias, se hará en la forma que dejamos indicada al examinar el art. 77. La comprobación debe hacerse finca por finca separadamente, sin que quepa compensar las diferencias que aparezcan de más en unas con las que resulten de menos en otras, conforme á lo declarado por la Real orden de 29 de Diciembre de 1886; pero si esto no fuese posible por hallarse englobadas las fincas en los amillaramientos, ó por otras deficiencias de éstos que no sean imputables al contribuyente, entonces puede hacerse la comprobación bajo la base de capitalizar el total líquido imponible, siempre que el resultado que la operación ofrezca sea mayor que el declarado por los interesados. Desde luego se observa que en este punto el nuevo reglamento, á fin de facilitar las operaciones de comprobación, es menos exigente que el anterior, pues al ordenar que se admitan los recibos de contribución como justificantes del líquido imponible amillarado, en los cuales sólo figura, por lo que á las fincas rústicas se refiere, la riqueza total de cada término, viene á sancionar la capitalización en globo, que ya en la práctica venía realizándose como indispensable en muchos casos.

Consideramos excesivamente rigurosa la disposición contenida en el último párrafo de este artículo, en que se previene que los defectos de los amillaramientos que imposibiliten la comprobación surtirán los mismos efectos que si los bienes no estuviesen amillarados, es decir, que se hará imprescindible en este caso la tasación, pues, habiéndose ampliado por

el art. 77 los medios ordinarios de comprobación, entendemos que mientras aquéllos no se apuren, no debe acudirse al que, con arreglo al artículo 78, tiene carácter extraordinario, y resulta además excesivamente costoso y dilatorio.

Art. 85. Si el valor declarado por los contribuyentes á los bienes es mayor ó igual al que resulte de la comprobación con los amillaramientos, previa la aprobación de aquélla por quien corresponda, según los casos, se girará desde luego la liquidación por aquél, sin perjuicio de que dentro del año de prescripción de la acción comprobadora pueda ampliarse dicha liquidación.

Art. 86. Si el valor declarado resultase inferior al de los amillaramientos, el liquidador participará al contribuyente el valor que se fija á cada uno de los bienes ó á todos ellos, en el caso de que la capitalización se haya hecho por el total imponible. Dentro de ocho días manifestará el contribuyente su conformidad con el mayor valor fijado, ó alegará lo que crea conveniente, acompañando en este último caso la justificación de que disponga.

Art. 87. En vista de lo alegado por el contribuyente, la oficina liquidadora ó la Administración de Contribuciones, á quien corresponda en cada caso aprobar la comprobación, fijará el valor que haya de servir de base para la liquidación, notificándolo al interesado, y si éste lo aceptase ó no expusiese nada en contrario en el plazo de tercero día, se liquidará desde luego.

Art. 88. En el caso de no conformarse el contribuyente con el mayor valor fijado por el liquidador ó por la Administración, de no optar desde luego por la tasación pericial, podrá entablar su reclamación en el término de quince días ante el Delegado de Hacienda de la provincia, quien deberá resolverla dentro de un periodo de tiempo igual.

Una vez señalado por la oficina liquidadora ó por la Administración de contribuciones, según los casos, el valor oficial que resulte de la comprobación, si éste no fuere aceptado por el contribuyente, puede éste seguir dos caminos: ó solicitar desde luego que se proceda á la tasación, ó aducir las pruebas necesarias á justificar que ha habido error en la comprobación ó que por haber desmerecido las fincas por aluvión, ruina ú otro siniestro carecen de la capacidad tributaria que en el amillaramiento tenían asignada.

En el segundo caso, la oficina liquidadora informará, haciéndose cargo de las pruebas aducidas, y remitirá el expediente á la Delegación de Hacienda, quien en el término de quince días resolverá la reclamación. Contra la resolución dictada por el delegado de Hacienda podrán apelar los interesados á la Dirección general de Contribuciones ó al Ministerio de Hacienda, según que la cuantía de la reclamación en lo que se refiere, no al valor de los bienes, sino á las cuotas que proceda liquidarse, exceda ó no de 500 pesetas. Como en estos casos no hay cantidad líquida, no es, por tanto, exigible al reclamante el previo ingreso para entablar el recurso de alzada, con lo cual queda expedito el camino para temerarias reclamaciones que demorarán el pago del impuesto, y teniendo esto presente, conveniente habría sido establecer que de no conformarse los interesados con el fallo de primera instancia se practicará una liquidación provisional bajo la base señalada en aquél, á reserva de practicar la definitiva á que hubiere lugar si fuere revocado por la resolución de segunda instancia, ó disponer que el contribuyente viene obligado á satisfacer el seis por ciento de interés de demora desde la fecha del fallo recurrido, si éste fuera confirmado.

Art. 89. Acordada la tasación, en el término de ocho días, la Administración de Contribuciones de la provincia, ó el liquidador en su caso, lo pondrán en conocimiento del juez de primera instancia del partido á que corresponda la oficina liquidadora donde se hubiesen presentado los documentos, á fin de que designe el perito que en nombre y representación de la Hacienda ha de practicar la operación.

En la orden acordando la tasación se expresará necesariamente quién ha de satisfacer los honorarios que dicho perito devengue y las disposiciones por que han de regularse éstos.

Siendo imposible precisar de antemano los casos en que el contribuyente viene obligado á satisfacer los honorarios que devenguen el perito designado por la Hacienda y el tercero en discordia, puesto que tal obligación depende, con arreglo á lo determinado en el art. 95, del resultado que la tasación ofrezca, en la comunicación que ya la oficina liquidadora ó la Administración de Contribuciones han de dirigir al juez de primera instancia del partido para el nombramiento de perito en representación de la Hacienda, no es dable precisar aquel extremo, no obstante lo dispuesto en el párrafo segundo de este artículo, y por consecuencia habrá de consignarse tan sólo en aquélla, para conocimiento de los interesados, lo que el citado art. 95 dispone. En dicha comunicación ha de hacerse constar también la fecha en que ha sido notificada á las partes la orden de tasación, á los efectos prevenidos en el art. 90, y á fin de que el juez pueda computar el plazo de ocho días que en el mismo se señala para que los interesados hagan el nombramiento de perito ó desistan de la tasación.

(Consúltense las sentencias de 29 y 31 de Octubre de 1888 y la Real orden de 15 de Julio de 1892, insertas en la tercera parte de esta obra.)

Art. 90. En el mismo plazo de ocho días, señalado en el artículo anterior, se notificará á los interesados la orden de tasación, para que en término igual hagan saber al juez competente el perito que por su parte designan. Si en dicho plazo no participasen el nombramiento ó renunciasen á nombrarlo, se entenderá que desisten de la tasación y que aceptan el valor señalado por la Administración, en el caso de que dicha operación se practicara á instancia de los contribuyentes; pero si la tasación se hubiere acordado porque no pueda conocerse el verdadero valor de los bienes y derechos reales por los medios establecidos en el art. 77, la renuncia á designar perito, ya sea tácita ó expresa, se considerará como aceptación del designado en nombre de la Hacienda, y éste sólo verificará la

tasación, quedando los interesados obligados á pasar por el resultado de aquélla.

Si los peritos designados renunciaren, se designarán otros en la misma forma y plazos señalados en el párrafo anterior; si el designado por el contribuyente renunciase por segunda vez, practicará solo la tasación el nombrado por el juez.

Se entenderá que renuncian los peritos si en el término de quince días, desde que tengan noticia de su nombramiento, no dan principio á la operación. Á este efecto, cuando los peritos se presenten en el lugar donde radiquen las fincas que han de ser tasadas, lo pondrán en conocimiento del alcalde de la localidad, quien en el mismo día lo participará á la Administración de la provincia, ó al liquidador en su caso, según quien sea el que practique la comprobación.

Art. 91. Los peritos podrán verificar las operaciones juntos ó separadamente, y de su resultado expedirán certificaciones comprensivas no sólo del valor de los bienes tasados, sino de las circunstancias que hayan tenido en cuenta para el avalúo.

Las certificaciones se expedirán por separado, y las remitirán á la Administración ó al liquidador respectivo.

Para el cumplimiento de su cometido se facilitará á los peritos relación de las fincas, ó se les pondrán de manifiesto los documentos que motiven la comprobación, para que tomen las notas y antecedentes necesarios.

Art. 92. Si los dos peritos no estuviesen conformes en la tasación, se invitará por la Administración al contribuyente para que acepte el mayor valor de los señalados por aquéllos, y si no lo aceptará, se pondrá en conocimiento del juez para que nombre un tercer perito, que resolverá en definitiva la discordia.

Art. 93. Para la tasación se designarán siempre peritos con título profesional correspondiente á la clase de bienes que han de justipreciarse y que satisfagan la contribución industrial correspondiente.

No habiéndolos con estas circunstancias en la localidad donde resida el juzgado de primera instancia que haya de designarlos, podrá nombrarse peritos prácticos, haciendo constar el motivo de su nombramiento y prefiriendo siempre á los que cuenten mayor tiempo de ejercicio.

De lo dispuesto en el artículo que precede se deduce que cuando se trate de la tasación de fincas rústicas habrán de utilizarse los servicios de los ingenieros agrónomos en primer término, ó en defecto de éstos de los peritos agrimensores, y si se tratare de la tasación de fincas urbanas, habrán de ser nombrados arquitectos, y á falta de éstos, maestros de obras ó alarifes, provistos todos del correspondiente título, y que figuren como contribuyentes por tal concepto en la matrícula de contribución industrial. Es también de notar que los peritos han de ser designados de los que ejerzan su profesión en la localidad donde resida el juzgado que los nombre ó en cualquiera de los pueblos que correspondan á la demarcación del mismo, porque habiendo de influir en la mayor cuantía de los honorarios que devenguen los gastos de traslación, claro es que habrá de contribuir á aminorarlos la elección de los que residan en la localidad, y que á esta circunstancia obedece el que se autorice la designación de peritos prácticos ó sin título cuando falten los primeros.

Art. 94. Los peritos tasadores para el justiprecio de bienes ó derechos sujetos al impuesto devengarán las mismas dietas y honorarios que por las disposiciones emanadas del Ministerio de Hacienda estén señalados á los tasadores de fincas sujetas á la desamortización; pero sin que en ningún caso el total de honorarios pueda exceder del 20 por 100 de la cantidad que por impuesto de derechos reales haya de satisfacer el adquirente de la finca justipreciada.

(Consúltese el comentario al art. 9.º de la ley.)

La tarifa con arreglo á la cual han de exigirse los honorarios devengados por los peritos en la tasación de bienes es la aprobada por Real orden de 3 de Junio de 1870 para los que verifiquen la de bienes sujetos á la desamortización.

Art. 95. Los contribuyentes estarán obligados siempre al pago de los honorarios que devenguen los peritos que los mismos designen, debiendo abonar también los correspondientes al perito nombrado por el juez en representación de la Hacienda, y al tercero en su caso cuando el valor de la tasación excediere en un 10 por 100 de los valores declarados.

Si dicho valor fuera mayor que el declarado en cantidad menor de un 10 por 100, los honorarios de los expresados peritos se abonarán por mitad entre la Hacienda y el contribuyente, pagándose en su totalidad por la Hacienda, cuando el resultado de la tasación sea igual ó inferior al declarado por el interesado.

Los honorarios de los peritos se harán efectivos por la vía de apremio, excepto los del designado por el contribuyente.

Consignado en la primera parte de este artículo que los honorarios que devengue el perito nombrado por el interesado son siempre de cuenta de éste, cualquiera que sea el resultado que la tasación ofrezca, la diversa distribución que según los casos se hace entre la Hacienda y los particulares respecto al pago de los demás honorarios refiérese exclusivamente a los que devengue el perito designado por el juez en representación de la Hacienda y el tercero en discordia si hubiere lugar á su nombramiento.

Parécenos que al disponer que la Hacienda pague los honorarios de los peritos cuando el resultado que ofrezca la tasación sea igual ó inferior al valor declarado por los interesados, se trata á aquélla con excesivo rigor y hasta con alguna injusticia, pues si la base de comprobación señalada por la Administración es la capitalización del líquido imponible amillarado, y por no aceptarla el contribuyente opta por la tasación, no hay razón alguna para atribuir á la Hacienda una temeridad que sirva de fundamento para imponerle la responsabilidad de los honorarios, pues es lógico suponer que tal base es exacta cuando los interesados la tienen aceptada y consentida para el pago de la contribución territorial, no habiendo, por tanto, en su señalamiento nada de caprichoso ó arbitrario. Á nuestro juicio, en ningún caso debería satisfacer la Hacienda la totalidad de los ho-

norarios devengados por el perito que designe y los que correspondan al tercero en discordia, pues siendo conocidos los mayores elementos con que los particulares cuentan para influir en el ánimo de los peritos, de temer es que la Administración resulte en muchos casos, como vulgarmente se dice, condenada en costas.

Art. 96. Terminada la tasación, y en vista del resultado y de los datos que crea oportuno consultar, la Administración acordará su aprobación ó que se amplíe, según los casos.

La tasación corresponderá aprobarla á la oficina liquidadora ó la Administración de Contribuciones, según la cuantía de los bienes y conforme á lo prevenido en el art. 81 de este reglamento.

La mala redacción de este artículo permite dudar acerca de si la Administración puede acordar que la tasación se amplíe, pero á nuestro juicio, y teniendo en cuenta lo que dispone el art. 91, entendemos que tal ampliación no se refiere á la tasación propiamente dicha, ó sea al valor que los peritos hayan asignado á los bienes, sino á la omisión de las circunstancias que hayan debido tenerse en cuenta para el avalúo, y que pueden influir en la determinación de éste. Así, por ejemplo: si alguna de las fincas tuviere arbolado y alguno de los peritos hubiere partido del supuesto de que el aprovechamiento de leña correspondía á un tercero, como esta circunstancia habría influido necesariamente en la tasación, debe acordarse que se amplíe.

Art. 97. Antes de proceder los peritos á la tasación puede suspenderse ésta á instancia del contribuyente, y siempre que acepte el valor fijado en la comprobación por la Administración.

También podrá suspenderse, previo el abono de todos los derechos de tasación devengados, aun cuando ésta se esté ya verificando.

Art. 98. Cuando en la comprobación fuese preciso utilizar el medio extraordinario de la tasación pericial, y ésta se dilatara en términos que hiciera imposible la conclusión del expediente dentro

de los tres meses reglamentarios, entonces, llegada dicha fecha, se procederá desde luego y sin necesidad de providencia previa á la práctica de una liquidación provisional por los valores declarados, sin perjuicio de que prosigan las operaciones de tasación á cuyo resultado deberá estarse para girar la definitiva, que tendrá lugar dentro del plazo máximo de un año. Esto no obstante, una vez hecho el pago de dicha liquidación provisional, podrán ser inscritos en el Registro de la propiedad los bienes inscribibles, si bien quedando afectos durante el mencionado plazo del año á las resultas de la liquidación última ó definitiva.

Terminadas las operaciones de inscripción, el registrador en cuyo poder obren los títulos continuará el expediente de comprobación, y si no radicase en su oficina, los enviará de oficio á dicho efecto á la que hubiere comenzado su instrucción.

El tiempo que medie desde el pago de la liquidación provisional antes verificada al en que termine la inscripción de los bienes, no se tendrá en cuenta para contar el plazo del año á que hace referencia el párrafo primero de este artículo.

Los documentos y expedientes de comprobación se archivarán numerados, consignando en el libro registro de liquidaciones la oportuna nota.

Siendo la tasación uno de los medios de comprobación de valores, y disponiendo este artículo que cuando aquélla no termine dentro de los tres meses que prescribe el art. 79, se practicará una liquidación provisional, á reserva de verificar la definitiva en el plazo de un año, conocido que sea el resultado de la tasación, confirmase la opinión que hemos sustentado al examinar el art. 79, de que el lapso del primero de dichos plazos no lleva consigo la prescripción de la acción comprobadora, y por tanto, la necesidad de aceptar como definitivos los valores declarados por el contribuyente.

CAPITULO VI

Práctica de las liquidaciones y pago de derechos.

Art. 99. Dentro del plazo de ocho días, contados desde el siguiente inclusive al de la presentación de un documento, procederá el liquidador á liquidar el impuesto que deba satisfacerse, siempre que no haya de verificarse comprobación de valores. Si se practicara comprobación, el plazo antes indicado empezará á contarse desde la fecha en que fuese definitivamente aprobada, ó desde que los interesados manifestasen su conformidad con los valores fijados por la Administración.

En las operaciones de transmisión de efectos públicos al contado, la liquidación y exacción del impuesto se llevará á cabo desde luego, y en las á plazo después que hayan sido liquidadas.

Compréndese fácilmente que por la especialidad de las operaciones bursátiles, y para evitar toda clase de entorpecimientos, se disponga en el segundo párrafo de este artículo que la liquidación del impuesto correspondiente á la transmisión de efectos públicos se haya de verificar desde luego, ó sea el mismo día en que el documento se presente; pero en cuanto á la exacción ó pago, no obstante lo que dispone el art. 106, no creemos que debe llevarse tan á rigor que la falta del ingreso en el mismo día de verificarse la liquidación pueda ser causa para la imposición de multas. Suspendidos los efectos de la ley en lo que á dicha clase de operaciones se refiere y no determinado aún de un modo preciso, según se desprende de lo consignado en la regla tercera, art. 55, quién es el funcionario que ha de liquidar dichos actos, de esperar es que cuando se alce dicha suspensión, si tal caso llega, se darán instrucciones concretas respecto á la forma y plazo para practicar la liquidación y pago del impuesto.

Art. 100. El liquidador deberá reclamar á los interesados todos los documentos que haga precisos la práctica legal de la liquidación.

En los casos de donaciones, herencias y legados hará constar necesariamente de un modo oficial el grado de parentesco entre el contribuyente y su donante ó causahabiente, aun cuando se aleguen dichos títulos en informaciones de posesión ó dominio.

Como, tratándose de transmisiones á título lucrativo, la determinación del tipo de liquidación aplicable depende del grado de parentesco entre el causante y el adquirente, de aquí el que dicha circunstancia, como factor importantísimo que es para la exacción del impuesto, haya de justificarse de un modo fehaciente, prescindiendo de las manifestaciones que sobre el particular hagan los interesados, aun cuando consten en documento público ó sobre ellas haya recaído información testifical. El parentesco sólo se justifica legalmente por las certificaciones de nacimiento y matrimonio que expidan los encargados del Registro civil, ó de los archivos parroquiales, si se tratare de fecha anterior al establecimiento de dicho Registro, y sólo en el caso de haber sufrido extravío ó deterioro los libros, circunstancia que se hará constar también por medio de certificación que libre el funcionario encargado de su custodia, será cuando pueda admitirse como medio supletorio de prueba la información testifical *ad perpetuam* para justificar dicho extremo. Ocurre frecuentemente que los testadores designan á sus herederos ó legatarios indicando el parentesco con la denominación genérica y usual de sobrinos, primos, etc.; pero como, aun siendo aquélla cierta, el grado en que se hallen con respecto á aquél puede ser muy diverso, y por consecuencia de esto muy distinto también el tipo de liquidación, no puede prescindirse de justificar aquél por los medios que dejamos indicados.

Art. 101. El liquidador á quien se presente un documento cualquiera sujeto al impuesto practicará la liquidación y exigirá el pago íntegro correspondiente á todos los bienes y derechos que comprenda.

Por el documento que se presente á la liquidación sólo se liquidarán los derechos que haya de satisfacer la persona á cuyo nombre é instancia estuviere librado, aun cuando comprenda actos ó contratos liquidables á nombre de terceras personas, á no ser que éstas soliciten también que se liquide por el mismo documento.

Cuando no lo soliciten, el liquidador tomará del documento las notas necesarias para exigir á los terceros interesados que se presenten á liquidar antes de que transcurra el plazo legal; pero si éste hubiese transcurrido y los antecedentes tomados fuesen suficientes para practicar la liquidación, ésta se verificará desde luego, notificándola al contribuyente.

El precepto contenido en el párrafo segundo de este artículo se refiere á los bienes que radiquen en territorio donde sea aplicable el reglamento, con arreglo á lo que dejamos indicado al examinar el art. 38, porque si se tratare de bienes situados en el extranjero ó en las provincias españolas de Ultramar, el liquidador es incompetente para practicar la liquidación y exigir el impuesto que á los mismos corresponda.

Muy oportuna nos parece la advertencia contenida en el párrafo segundo, á fin de evitar que se demore la devolución del documento al contribuyente que ha cumplido los deberes que el reglamento le impone, á pretexto de no haber hecho lo mismo cualquiera otro de los interesados en el acto de que se trate. Así, por ejemplo: presentada por una de las partes contratantes la primera copia de una escritura de permuta librada á su instancia, debe liquidarse el impuesto que á dicho interesado corresponda y devolverle el documento con la oportuna nota de pago ó reserva de liquidar y exigir también el correspondiente á la otra parte en la forma y términos que prescribe el párrafo 3.^o Esto se entiende sin perjuicio de la facultad que la regla 4.^a del art. 55 concede á los liquidadores para reclamar la presentación de todos los testimonios ó hijuelas pertenecientes á una misma testamentaría, á fin de verificar la comprobación total de valores; pero una vez realizada ésta y la liquidación consiguiente, no será motivo para demorar la devolución de documentos al interesado que satisfaga oportunamente el impuesto, la circunstancia de que algunos de los herederos no hayan satisfecho el que le fuere liquidado.

Art. 102. Si hecho el examen de un documento aparece clara y manifiestamente que no está sujeto al impuesto, ó que goza de exención por existir texto expreso que aplicar ó instrumento de fuerza legal en que apoyarla, ó que la persona en cuyo favor está expedido no es la obligada al pago con arreglo al artículo que precede, ó, por ultimo, que la liquidación esté aplazada hasta el cumplimiento de alguna condición suspensiva, se pondrá por el liquidador, bajo su exclusiva responsabilidad, una nota en el documento presentado que diga lo siguiente:

«Examinado este documento se devuelve al interesado, porque el acto (ó contrato) que comprende no está sujeto al impuesto, ó porque está exceptuado del impuesto, según (tal disposición), ó porque la persona á cuyo nombre está expedido no es la obligada á satisfacer el impuesto, ó porque la liquidación debe aplazarse hasta el cumplimiento de la condición suspensiva que se consigna en el mismo.—Fecha, sello y firma del liquidador.»

Si la exención ofreciese dudas al liquidador, consultará inmediatamente el caso á la Administración, exponiendo los fundamentos que para ello tenga y remitiendo á dicha oficina los documentos originales ó copia certificada en papel común.

Cuando la nota que haya de extenderse en el documento sea declarando la exención del acto contenido en aquél, la cuestión no ha de ofrecer duda por lo general, ateniéndose á lo que prescribe el art. 31, cuyo comentario conviene tener presente. Ahora bien: si se tratara de actos no sujetos, la dificultad puede surgir; pero ha de ser fácil á nuestro juicio resolverla, teniendo en cuenta los principios y reglas que hemos consignado al ocuparnos de los arts. 2.º y 36 de este reglamento, toda vez que para declarar que un acto no está sujeto al impuesto no es motivo suficiente el que no se halle comprendido taxativamente en la tarifa, siempre que pueda por sus caracteres asimilarse á cualquiera de los enumerados en el art. 1.º de la ley.

Conviene fijar la atención en que, aun tratándose de actos sujetos al

impuesto, no habrá lugar á liquidar éste si la persona á cuyo favor se ha expedido el documento no es la obligada al pago de aquél, debiendo en tales casos el liquidador cumplir con lo que prescriben los párrafos 2.º y 3.º del art. 101. Entendemos, por último, que los liquidadores deben hacer un uso prudente de la facultad que les concede el párrafo 3.º de este artículo para remitir en consulta los documentos cuando la exención ofreciese duda, porque, sobre demorarse con aquel procedimiento el despacho de los documentos y el pago del impuesto en perjuicio del Estado y de los contribuyentes, tiene además el inconveniente que dejamos indicado al ocuparnos del art. 2.º en el extremo relativo á toda consulta, pues se obliga al superior jerárquico que ha de conocer en su día de la reclamación que se produzca á emitir un juicio ó resolución anticipada.

Art. 103. Las liquidaciones se extenderán á nombre de cada contribuyente y por tantos cuantos sean los distintos conceptos parciales de la tarifa que la produzcan, numerándose por orden correlativo con independencia del que corresponda al documento por la fecha de presentación.

En toda liquidación se expresará necesariamente el número de orden, el concepto general del acto ó contrato liquidado, el especial correspondiente al número de la tarifa aplicable y la fecha en que se practique.

Cada contribuyente es responsable de la cuota personal que le corresponda satisfacer, la cual deberá ingresarse íntegra, sin que puedan admitirse cantidades á cuenta sino en los casos que expresamente lo establezca el reglamento.

En las liquidaciones por transmisión de metálico y bienes muebles por título de legado ó donación *mortis causa*, los herederos, testamentarios ó cumplidores de las últimas voluntades estarán directamente obligados á su pago si los interesados á cuyo cargo se giraran no lo verifican, en cuyo caso descontarán la cantidad satisfecha de los bienes en que el legado ó donación consista.

Las liquidaciones que se giren á nombre de una razón social se

satisfarán por el director ó gerente, dirigiéndose en caso necesario la acción ejecutiva contra los bienes de la Sociedad. Si se produjeran por el concepto de disolución, se extenderán á nombre del socio respectivo, siendo de su cuenta el pago.

Como un solo documento puede dar lugar á diversas liquidaciones, ya por ser varios los actos que contenga, ya por ser distintas las personas obligadas al pago, establece, á nuestro juicio muy acertadamente, este artículo que las liquidaciones llevarán una numeración por orden correlativo independiente de la que corresponda al documento en el registro de presentación, pues sólo así se evitará la confusión que en otro caso resultaría si llevaran todas las liquidaciones practicadas en un solo documento la misma numeración cuando los interesados estuvieren conformes con una y produzcan reclamación respecto á otras. Por esta misma consideración conviene tener muy presente que deben expedirse tantas liquidaciones cuantos interesados haya, aunque sea el mismo el concepto de liquidación, porque de otra suerte la reclamación que por uno de ellos se dedujera, habría de paralizar la exacción del impuesto y la devolución de los documentos en cuanto á los demás, toda vez que conforme á lo determinado en el párrafo tercero de este artículo, no pueden admitirse cantidades á cuenta, sino el ingreso completo del importe de cada liquidación, salvo el caso prevenido en el art. 9.º para las pensiones alimenticias, en que por carecer de bienes el pensionista puede verificarse el pago del impuesto en los plazos que aquella disposición determina.

Siendo directa la obligación que respecto al pago del impuesto correspondiente á los legados en metálico establece este artículo con relación á los herederos y albaceas testamentarios, claro es que, si por no satisfacerse aquél por éstos ó por el legatario, hubiera de ser preciso entablar la acción ejecutiva, ésta podrá dirigirse contra los bienes de la testamentaria en la cantidad que dicho legatario fuera acreedor á la misma. Tratándose de Sociedades, si bien la ejecución ha de dirigirse en primer término contra los bienes que constituyan el capital social, bueno es advertir que cuando aquéllos no se conocieren ó fueren insuficientes á cubrir el débito que se persigue, la acción ejecutiva podrá hacerse extensiva después contra los bienes particulares de todos y cada uno de los socios en

las Sociedades colectivas y comanditarias, con arreglo á lo determinado en los arts. 127, 148 y 237 del Código de Comercio.

Art. 104. Practicada que sea la liquidación, se notificará su resultado á los interesados, para que dentro del término establecido procedan al pago de su importe, haciéndoles saber la multa en que incurrir en caso contrario y los recursos que procedan contra la misma.

Constituyendo la falta de notificación un vicio capaz de invalidar el procedimiento de apremio que se dirija á hacer efectivo el importe de las liquidaciones y que impida á la vez exigir las multas en que se incurra por falta de pago, téngase muy en cuenta que no basta á subsanarlo el haber cumplido con lo que prescribe el art. 57, porque aunque los interesados conozcan el día del vencimiento del plazo para satisfacer el impuesto, no pueden realizar éste sin tener exacto conocimiento de la cantidad liquidada. Por Real orden de 30 de Noviembre de 1887 se dispuso que la notificación hecha al presentador de un documento surte los mismos efectos legales que si se hiciera al interesado, por cuanto del hecho de la presentación se deduce la existencia del cuasi contrato de gestión de negocio.

Art. 105. El pago del impuesto se hará precisamente en metálico en las cajas del Tesoro, donde las haya, ó á los liquidadores del mismo en los partidos, mientras otra cosa no se determine.

No obstante lo dispuesto en este artículo, es indudable que son admisibles en pago del impuesto los billetes del Banco de España, pues así se declaró por Real orden de 29 de Diciembre de 1886.

Art. 106. El pago del impuesto se verificará dentro del plazo de diez y seis días, contados desde el siguiente inclusive al en que se presentó el documento á la liquidación cuando no haya comprobación de valores, y si la hubiere se pagará en el plazo de ocho días, contados desde la fecha en que se notifique la liquidación, salvo lo dispuesto en los arts. 67, párrafo tercero, y 99, párrafo segundo.

Concordando este artículo con lo prevenido en el 99 respecto al plazo de que dispone el liquidador para verificar la liquidación, dedúcese que, si bien el pago ha de practicarse indefectiblemente dentro de los diez y seis días contados desde el siguiente al en que se presentó el documento, este deber por parte del contribuyente ha de subordinarse, á nuestro juicio, al cumplimiento del que el primero de dichos artículos impone al liquidador. Así, por ejemplo, si el liquidador invirtiera tres días en examinar y liquidar el documento, no por esto podrá privarse al contribuyente de que utilice los trece restantes para verificar el pago; pero si, por el contrario, dicho funcionario no verificara la liquidación hasta trascurridos doce ó catorce días, entendemos que no debe perjudicar al contribuyente el exceso de tiempo invertido por el liquidador al efecto de disminuir los días de que puede disponer para el pago, y que en tales casos no debe exigírsele éste hasta los ocho días contados desde que tuvo conocimiento de la liquidación, pues no otro puede ser el espíritu del precepto reglamentario si se tiene en cuenta que no siempre podrán disponer en el acto los interesados de las cantidades necesarias.

Art. 107. Por ningún motivo podrán los interesados diferir el pago del impuesto liquidado, ni aun á pretexto de reclamación contra la liquidación practicada, sin perjuicio del derecho á la devolución, si hubiere lugar, y, en su consecuencia, la Administración procederá á hacer efectivo el importe por la vía de apremio, una vez trascurrido el plazo señalado en el artículo anterior para verificar el pago.

Esto no obsta para que puedan admitirse y tramitarse las reclamaciones en primera instancia, aun cuando no esté satisfecho el impuesto.

Una vez trascurrido el plazo de los diez y seis días á que se refiere el artículo 106, ó de los ocho, según los casos, la Administración puede exigir el pago del impuesto liquidado al contribuyente por la vía de apremio, así como el de las multas y recargos del seis por ciento de demora á que hubiere lugar, sin que á nuestro juicio sea obstáculo para ello lo que dispone la regla 8.^a del art. 125, pues una cosa es determinar cuándo nace el derecho á exigir ejecutivamente las cantidades que al Tesoro se adeuden,

y otra las razones de conveniencia que aconsejan, á fin de facilitar los servicios, establecer los periodos fijos en que los liquidadores han de remitir las certificaciones de descubiertos, necesarias para incoar el procedimiento de apremio. En cuanto á lo primero, ó sea el día en que nace dicho derecho, y queda, digámoslo así, preparada la ejecución, ya hemos dicho que es el siguiente al en que vencen los plazos señalados en el art. 106, y respecto á las segundas, la regla 8.^a del art. 125 no significa otra cosa que los liquidadores no pueden demorar la expedición de certificados de débitos más allá del mes en que vencieron los plazos señalados para el pago. Pero como los interesados pueden impugnar la liquidación tan luego como les es conocida ó notificada, y antes, por tanto, de que trascurra el plazo señalado para el pago, este artículo advierte que la falta de aquél no puede ser motivo para dejar de admitir y tramitar las reclamaciones que en primera instancia se produzcan, por cuanto el reglamento de procedimientos no exige dicho requisito, y en muchos casos, cuando por ser claro el error padecido en la liquidación aparezca de un modo evidente la procedencia de la reclamación formulada, puede evitarse al interesado el perjuicio de hacer un pago indebido y las consecuencias de un expediente de devolución, si procediendo la Administración con el celo necesario resuelve la reclamación antes de vencer el plazo señalado para el pago anulando la liquidación practicada. Por el contrario, en nada obsta que se haya formulado reclamación para que, una vez vencidos los plazos señalados en el artículo anterior, la Administración exija ejecutivamente el pago del impuesto, así como tampoco deberá admitir recurso de alzada sin el previo pago del impuesto, porque á ello se opone de un modo terminante lo prevenido en el art. 87 del reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890.

Art. 108. El Ministro de Hacienda podrá prorrogar hasta un año, como máximo, el plazo señalado para verificar el pago del impuesto, siempre que no existan inventariados metálico ó valores de fácil realización, suficientes para verificar el pago.

Para conceder dicha prórroga es indispensable que se solicite antes de expirar el plazo señalado para el pago, y el que la obtenga viene obligado á satisfacer el 6 por 100 anual de demora, que no

será condonable. Dicho interés se exigirá también cuando el aplazamiento fuere denegado.

El artículo precedente ha venido á modificar lo prevenido en el párrafo segundo del 108 del anterior reglamento, en armonía con lo que reclamaban los principios de justicia y equidad, pues era injusto y poco equitativo que pudiera concederse prórroga de plazo para satisfacer el impuesto en las liquidaciones giradas desde el tres por ciento en adelante, aun cuando el contribuyente tuviera sobrados medios para verificar el pago y hubiere forzosamente de negarse aquella gracia cuando el tipo de liquidación fuere inferior, por más que constase la absoluta imposibilidad en que estaban los interesados de satisfacer el impuesto por carecer de otros bienes que los que se les transmitían por el acto liquidado y ser éstos inmuebles ó de difícil realización.

No hay, pues, ya para conceder la prórroga que atender al tipo por que se haya girado la liquidación; pero en cambio es indispensable tener en cuenta si el que la solicita adquiere ó se le transmiten metálico, efectos públicos, alhajas, muebles, granos, caldos ú otros valores de fácil realización, porque en estos casos no hay razón fundada para que se demore el pago del impuesto, que puede realizar el contribuyente sin sacrificio alguno. Por consiguiente, cuando existan bienes de la clase de los enumerados no es posible conceder la prórroga siempre que su valor ó precio alcance á satisfacer el impuesto liquidado, así como tampoco cuando concurren aquellas circunstancias si se hubiere solicitado después de transcurrido el plazo que señala el art. 106.

En todo caso, viene obligado el que obtuviere la prórroga á satisfacer el interés anual de seis por ciento de la cantidad liquidada desde la fecha en que venció el plazo para satisfacer el impuesto hasta la en que el pago tenga lugar, así como será exigible también dicho interés cuando la prórroga fuere denegada.

Art. 109. Verificado el pago del impuesto en el plazo que marca el art. 106, el liquidador extenderá en el documento liquidado una nota en que conste dicho pago.

Esta nota se considerará como carta de pago extendida á favor

del interesado, sin perjuicio de lo cual se expedirá otra, bien por la Tesorería de la Administración ó por el liquidador recaudador, según proceda, y en el último caso, con arreglo al modelo que se establezca, para que ésta pueda quedar archivada en el Registro de la propiedad, según determina el art. 248 de la ley Hipotecaria.

En los documentos justificativos de transmisiones á que se refiere el art. 16, párrafo tercero, se hará constar al dorso de los mismos el pago del impuesto por medio de un sello, con arreglo al modelo que facilitará la Dirección del ramo, que diga: «Satisfechos los derechos reales según asiento número....» poniendo á continuación el liquidador la fecha y media firma.

En caso de extravío de una póliza expedida por agente en operaciones al contado ó del documento que facilitare la Junta sindical en las á plazo con entrega de títulos, lo mismo para satisfacer el impuesto que para probar haberle satisfecho, se exigirá la presentación de un duplicado de la póliza ó documento mencionado. Si el impuesto hubiere sido satisfecho, el liquidador lo hará constar así en el duplicado.

Por lo mismo que las notas que con arreglo á este artículo han de extenderse en los documentos surten para los interesados los efectos de la carta de pago, en razón á que ésta ha de archivar en el Registro de la propiedad, en cumplimiento de lo que prescribe la ley Hipotecaria, es de absoluta necesidad que en dichas notas se consignen todas las circunstancias indispensables para conocer el concepto, tipo de tarifa y demás circunstancias que sirvieron de base á la liquidación, así como el número de ésta, con objeto de poder comprobar fácilmente la exactitud de la nota con los libros que lleva la oficina liquidadora. Cuando los documentos que se presenten á liquidación sean los que para la provisional prescribe el art. 61, como por tener éstos carácter privado no están á disposición de la Administración para hacer las comprobaciones necesarias, estimamos conveniente que de los mismos, y antes de devolverlos á los interesados con la nota de pago correspondiente, se deje copia en la oficina liquidadora, á fin de que ésta pueda conocer en todo tiempo la base de que partió para verificar la liquidación provisional.

Art. 110. Si un documento comprende bienes ó derechos que deban inscribirse en distintos Registros de la propiedad, los interesados presentarán á cada uno de los registradores la carta de pago que se les hubiere expedido, acompañando una copia de ella en papel común, firmada por el interesado ó por el que la presente, ó por un testigo si éstos no pudiesen ó no supiesen firmar.

El registrador cotejará el original y la copia, y encontrando ésta exacta, pondrá con media firma el *conforme*, la sellará con el del Registro, y la archivará en lugar de la carta de pago original, quedando así cumplido el art. 248 de la ley Hipotecaria, que dispone se expidan por duplicado las cartas de pago.

Todos los registradores que se hayan quedado con copia de la carta de pago original, en la forma expuesta, pondrán en ella nota, expresándolo así con las formalidades de media firma y sellos marcadas en el párrafo anterior.

El registrador á quien corresponda hacer la última inscripción del documento se quedará con la carta de pago original, archivándola en su Registro.

Indudablemente el medio adoptado en este artículo para dar cumplimiento al precepto de la ley Hipotecaria, que prescribe que los registradores de la propiedad archiven las cartas de pago del impuesto al verificarse la inscripción de los bienes, es mucho más fácil y expeditivo que el que prevenía la legislación anterior, pues por el sin número de certificaciones que era preciso librar demorábase este servicio en muchos casos, con perjuicio de los interesados, quienes ahora tienen en su mano extender desde luego las copias de aquellos documentos, autorizadas por ellos mismos, á las cuales ha de dar autenticidad la diligencia de cotejo y conformidad que el registrador ha de consignar en dichas copias, autorizándolas con el sello de su oficina. Bueno es advertir, por si ofreciera alguna duda la inteligencia del párrafo tercero, que la nota á que el mismo se refiere no es ya en la copia de la carta de pago, sino en la carta original, la cual deberá redactarse en estos ó parecidos términos: *Queda archivada en este Registro copia cotejada de la presente carta de pago, que se devuelve*

al interesado. De suerte, pues, que el registrador que no haya de quedarse con la carta de pago original habrá de extender dos notas, una en la copia de la carta de pago para hacer constar que está cotejada y resulta conforme con su original, y otra en éste para acreditar que ha dejado archivada la copia del mismo.

En lo que no podemos estar conformes con el artículo del reglamento es con que dichas copias se extiendan en papel común y no en el de una peseta, que prescribe el art. 27, párrafo sexto de la ley del Timbre, pues aun cuando dicha copia se expide en cumplimiento de una disposición legal y no á instancia de los interesados, ésta en todo caso sería una razón para expedirla en papel de oficio, *venta pública*, pero no para prescindir de la autenticidad que da al documento el uso del timbre del Estado, tanto más necesaria cuanto que no aparece librado por funcionario público. Además, como á los interesados es á quienes corresponde hacer constar el pago del impuesto como requisito previo para la inscripción, no puede negarse que las referidas copias constituyen una prueba documental que aprovecha ó cede en beneficio de aquéllos; en tal sentido no parecería violento que se hiciera obligatorio en aquéllas el uso del timbre.

CAPÍTULO VII

Investigación de documentos y denuncias.

Art. 111. La Administración puede obligar por medio de apremio á la presentación de documentos ó declaraciones de valores cuando haya terminado el plazo legal para efectuarlo.

Art. 112. Cuando la Administración tenga conocimiento de que un documento sujeto al pago del impuesto no se ha presentado á la respectiva oficina liquidadora dentro del plazo referido, podrá reclamarlo previamente al interesado, señalándole el término de ocho

días; con apercibimiento, en el caso de no presentarlo, de exigir á su costa una copia expedida por el notario ó funcionario que autorice el documento.

Con esta copia á la vista se practicará la liquidación que debe ser notificada á los interesados; y si en el término de ocho dias no verificasen el pago del derecho, multas, intereses y demás gastos, se procederá por la vía de apremio.

Si en las transmisiones por causa de muerte no se hubiesen formalizado las operaciones divisorias, la Administración podrá compeler á los herederos, testamentarios, administradores ó poseedores por cualquier título de los bienes relictos á que presenten los documentos necesarios para verificar la liquidación provisional, conforme al art. 61, por medio de agentes ejecutivos con las dietas de 3 á 10 pesetas. Este servicio se encomendará por conducto de la Administración de contribuciones de la provincia á los agentes ejecutivos ó recaudadores de contribuciones, y las dietas que se señalen estarán en relación con la importancia del caudal hereditario, pudiendo hacerse efectivas directamente por el mismo agente ó comisionado.

Art. 113. Cuando no sea conocida la persona responsable del impuesto, no se haya otorgado documento alguno ó éste fuese privado, la Administración practicará las oportunas diligencias investigadoras, debiendo dirigir su acción contra los poseedores de los bienes transmitidos. En vista del resultado de aquéllas, procederá con arreglo á lo prevenido en el artículo precedente.

(Consúltese el comentario al art. 8.º de la ley.)

La facultad de la Administración para compeler á los contribuyentes al pago del impuesto habrá de ejercerse de muy diverso modo, según que el acto sujeto á aquél se halle ó no consignado en documento público. En el primer caso, como en el documento han de constar precisamente todos los datos y circunstancias necesarias para practicar la liquidación, claro es que basta obtener la copia de aquél para verificar ésta, con lo cual, y

una vez notificada al contribuyente, queda expedita la acción administrativa para hacer efectivo por la vía de apremio el pago del impuesto; mas como no sería justo imponer á los interesados, que pueden ya tener en su poder la copia del documento, el mayor gasto que supone la expedición de otra copia, antes de hacer uso la Administración del derecho consignado en el art. 112, habrá de dirigirse al interesado exigiéndole la presentación con apercibimiento de obtener á su costa la copia del documento. Si llegare este caso, conviene advertir que á nuestro juicio la reclamación de dicha copia no debe hacerse directamente al notario, sino al juez del partido, para que éste á su vez libre el oportuno mandamiento á dicho funcionario.

En el caso de que no se haya otorgado documento, lo cual acontece generalmente en las transmisiones á título hereditario, como no basta acreditar la existencia del acto que origina la transmisión, cual es el fallecimiento del causante, porque es preciso conocer quiénes sean los herederos y la clase y valor de los bienes hereditarios, antecedentes todos que sólo pueden facilitar los interesados, entonces la Administración puede dirigir contra ellos el apremio á que se refiere el párrafo tercero del artículo 112, con objeto de que presenten los documentos á que se refiere el 61, á fin de practicar la oportuna liquidación provisional. Pero entiéndase bien que no debe confundirse tal procedimiento de apremio con el de ejecución, que sólo cabe cuando existe cantidad liquidada á favor del Tesoro, y por consecuencia que los recaudadores ó agentes ejecutivos no tendrán derecho á otros emolumentos que las dietas que la Administración les señale dentro de los límites establecidos en este artículo, y para cuyo señalamiento ha de tenerse en cuenta la mayor ó menor importancia del caudal hereditario, según las noticias que acerca del mismo haya podido adquirir la Administración.

Art. 114. El particular que, pasado el plazo de la presentación de los documentos sin que ésta se haya efectuado, denuncie el hecho á la Administración provincial ó al liquidador respectivo, percibirá el importe de la multa correspondiente al fraude denunciado, con arreglo á las disposiciones de este reglamento.

Art. 115. Para que las denuncias sean admisibles es preciso que se formulen en el timbre correspondiente, y que la persona que las autorice exprese sus circunstancias con relación á la cédula personal. Deberán manifestar asimismo el mayor número de datos y antecedentes para determinar del modo más exacto posible los hechos denunciados.

Si el denunciador se limitara á dar noticia del fallecimiento, no tendrá derecho á la retribución ó premio de que trata el artículo anterior.

Partiendo del principio de que es pública la acción para denunciar toda falta ó infracción de las leyes y reglamentos, que causa perjuicio á los intereses del Estado, por constituir una verdadera defraudación, se consigna en el art. 114 el derecho de los particulares para denunciar la existencia de todo acto ó documento sujeto al pago del impuesto, cuando hayan transcurrido los plazos señalados para verificar aquél; y siendo éste el fin y objeto á que se dirige el otorgamiento de aquel derecho, claro es que la denuncia no sólo es procedente cuando han dejado de presentarse los documentos, sino también cuando, presentados, ha habido en los mismos ocultación de bienes, por consecuencia de la cual, el Estado no haya percibido todo lo que debiera percibir, según lo resuelto por Real orden de 14 de Mayo de 1889.

Los términos en que aparece redactado el art. 115 necesitan alguna explicación, á fin de evitar que se suponga que las denuncias que carezcan del timbre correspondiente, ó las en que el denunciante no exprese sus circunstancias con relación á la cédula personal, son inadmisibles. Tales defectos, como puramente de forma, no impiden, á nuestro juicio, y no obstante lo prevenido en el art. 184 de la ley del Timbre, la admisión de las denuncias, produciendo tan sólo el efecto de suspender su tramitación interin se subsanan aquéllos, conforme á lo prevenido en los artículos 23 y 34 del reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890, y sin perjuicio del derecho de la Administración á exigir no sólo el reintegro, sino la multa en que los particulares hubieren incurrido por falta del timbre correspondiente. Es más aún, nos atrevemos á sostener que la denuncia podría tramitarse aun careciendo de aquellos requi-

sitos, porque como en primer término importa al Estado descubrir y castigar el fraude á que la infracción de las leyes y reglamentos da lugar, sería incomprensible que, teniendo la Administración conocimiento de los hechos, no pudiera utilizarlo y castigar á los infractores, exigiendo además el pago del impuesto, por la circunstancia de que el denunciante hubiera incurrido en las omisiones antes indicadas, si bien, en este caso, ningún derecho habría adquirido aquél á percibir el importe de la multa correspondiente al fraude denunciado, por no haber cumplido con los requisitos previos que el art. 115 previene, en concordancia con la ley del Timbre é instrucción que regula el impuesto de cédulas personales.

Por lo que á la cuestión de fondo se refiere, el párrafo segundo del artículo 115 dispone que el denunciador no adquirirá derecho á la retribución ó premio cuando se limite á dar conocimiento de haber fallecido la persona causante de la sucesión, con lo cual claramente se da á entender que para adquirir aquel derecho es indispensable que se faciliten á la Administración aquellos datos ó antecedentes que á ella no le es dable conocer por documentos oficiales y que son precisos á demostrar la existencia del fraude; tales son la fecha y lugar del testamento si lo hubiere, el nombre y vecindad de los herederos y el punto donde radiquen ó se hallen situados el todo ó parte de los bienes. No quiere esto decir que para reconocer el derecho al denunciante sea absolutamente necesario que manifieste todos los datos de que queda hecha mención, pero sí alguno de ellos, á fin de poder venir en conocimiento de los demás, porque siendo el premio concedido la remuneración del servicio prestado, éste no existe cuando la denuncia no contiene los antecedentes precisos para demostrar la existencia y circunstancias del hecho denunciado. El premio del denunciador consiste en las dos terceras partes de la multa impuesta, conforme á lo prevenido en el párrafo segundo del art. 158.

Art. 116. Presentada la denuncia en dichos términos, la Administración del ramo dará de ella el oportuno recibo, pidiendo inmediatamente informe acerca de su contenido al liquidador á quien corresponda.

Este funcionario manifestará, en vista de los antecedentes que

existan en su oficina ó de los demás que pueda procurarse, si es ó no procedente la denuncia.

La Administración, oyendo al abogado del Estado y previas las demás diligencias oportunas, resolverá lo que mejor estime, dando conocimiento de su acuerdo al denunciador, ó á éste y al denunciado, según proceda, para los efectos consiguientes.

Deberá desestimarse toda denuncia que se refiera á actos ó contratos conocidos previamente por la Administración.

Una vez resuelto el expediente en primera instancia, ó antes si el denunciado presentara los documentos necesarios, se procederá á practicar la liquidación de las cuotas y responsabilidades en que hubiese incurrido, aun cuando acerca del derecho del denunciador surgiese algún incidente ó se interpusiera recurso de alzada.

Los expedientes de denuncia habrán de tramitarse con sujeción á lo que dispone el reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890, y en tal supuesto, después de pedir informe al liquidador correspondiente, el cual consultará los libros registros á fin de conocer si se ha liquidado ó no el acto ó documento de que se trata y de adquirir, ya del registro de últimas voluntades, ya de las autoridades locales del punto en que radiquen los bienes, los demás antecedentes que se estimen precisos, informará el Abogado del Estado acerca de la procedencia de la denuncia, y se pondrá de manifiesto el expediente en los términos que prescriben el art. 71 y siguientes del citado reglamento de procedimientos, dando audiencia en el mismo, no sólo al denunciante, sino al denunciado, para que puedan alegar cuanto á su derecho convenga, y una vez cumplidos estos requisitos y previa la propuesta del Abogado del Estado y Administración de contribuciones, resolverá el Delegado de Hacienda lo que estime procedente.

Muy acertada nos parece la prevención contenida en el párrafo quinto del artículo que examinamos, porque como una vez demostrada ó reconocida por los interesados la procedencia de la denuncia lo está el derecho del Estado á exigir el impuesto, no debe demorarse el pago de éste porque sea controvertible el derecho del denunciador, toda vez que, cual-

quiera que sea el resultado definitivo del expediente, la Administración, que habrá cuidado de hacer efectivas de los interesados las multas correspondientes, le satisfará en su día el premio que le corresponda.

(Consúltese la Real orden de 18 de Agosto de 1883 y los Reales decretos sentencias de 11 de Junio de 1885 y 14 de Marzo de 1889.)

CAPITULO VIII

Organización administrativa del impuesto.

Art. 117. La gestión del impuesto estará encomendada en la Administración central:

- 1.º Al Ministerio de Hacienda.
- 2.º A la Dirección general de Contribuciones y abogados del Estado que estén adscritos á la misma para este servicio especial.

En la Administración provincial estarán á cargo:

- 1.º De los delegados de Hacienda.
- 2.º De las Administraciones de contribuciones.
- 3.º De las oficinas liquidadoras.
- Y 4.º De los liquidadores especiales que podrá crear el Gobierno para las transmisiones de los efectos y valores á que se refiere el párrafo tercero del art. 16 de este reglamento.

Art. 118. Corresponde al Ministerio, aparte de la alta inspección general sobre éste como sobre los demás ramos de la administración económica:

- 1.º Resolver sobre las instancias de los particulares en solicitud de prórroga de plazos para la presentación de documentos y pago del impuesto, salvo las que corresponde otorgar á los Delegados de Hacienda.
- 2.º Resolver sobre las instancias que individualmente hagan los

particulares solicitando perdón de multas en que hayan incurrido con ocasión del impuesto.

3.º Acordar las visitas de inspección.

4.º Decidir sobre las consultas que se le dirijan ó sobre las reformas que se propongan relativas á las bases y á la economía administrativa del impuesto.

5.º Acordar todas las disposiciones que tiendan al exacto cumplimiento de los preceptos relativos al mismo.

Además de las reclamaciones de que en única instancia corresponde conocer al Ministerio, según el artículo precedente, como son las prórrogas extraordinarias de plazo para la presentación de documentos que autoriza el art. 66, y para pago del impuesto liquidado de que trata el artículo 108, le compete también conocer de los recursos de alzada cuya cuantía exceda de quinientas pesetas, de los que versen sobre asunto ó reclamación que no se refiera á cantidad concreta ó de cuantía inestimable, así como de todos aquellos en que se trate de la interpretación de un precepto legal ó reglamentario, conforme á lo prevenido en los artículos 62 y siguientes del reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890. Es asimismo de la competencia del Ministerio de Hacienda conocer de los recursos de queja que se promuevan contra la Dirección general del ramo é imponer las multas en que incurran las autoridades y funcionarios que, no perteneciendo al orden administrativo, vengán obligados al cumplimiento de los deberes que con relación al impuesto establece el capítulo décimo de este reglamento. Por último, le corresponde también, con arreglo al art. 162 del citado reglamento de procedimientos, acordar las correcciones disciplinarias contra funcionarios públicos, de suspensión de sueldo mayor de quince días y separación del servicio. (Consúltese el Real decreto de 29 de Diciembre último, que modifica lo relativo á competencia del Ministerio, creando el Tribunal gubernativo para fallar en segunda instancia, cuya disposición insertamos en la tercera parte de esta obra.)

Art. 119. Además de las facultades especiales que atribuye á la Dirección este reglamento, le corresponden:

1.º Cuidar de que se cumplan y hagan cumplir las disposiciones oficiales, de cualquier carácter que sean, referentes al impuesto.

2.º Disponer que se reúnan en tiempo oportuno los datos que considere necesarios para la mejor dirección y administración del impuesto.

3.º Resolver las dudas y consultas de las Administraciones provinciales sobre aplicación de las disposiciones de este reglamento ó proponer al Ministerio la de las que considere procedentes.

4.º Proponer al Ministerio, cuando lo estime necesario, el nombramiento de visitadores, comisionados ó delegados especiales.

5.º Adoptar cuantas disposiciones contribuyan á mejorar el servicio, uniformar la práctica de la liquidación y regularizar la recaudación.

6.º Cuidar de que los Administradores de las provincias y los liquidadores del impuesto llenen con exactitud sus respectivas obligaciones.

7.º Reclamar los expedientes ó datos de todas clases que considere necesario revisar, y acordar en su consecuencia lo que proceda.

8.º Tramitar y resolver los expedientes de su peculiar competencia.

Además de los asuntos enumerados en el artículo precedente, compete conocer á la Dirección general de Contribuciones de los recursos de alzada cuya cuantía sea superior á cincuenta pesetas y no exceda de quinientas, conforme á lo que disponen los arts. 62 y siguientes del reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890; de los recursos de queja que se interpongan contra los Delegados de Hacienda, y en primera instancia de las reclamaciones que deduzcan los particulares contra las multas impuestas por dichos funcionarios por falta de presentación de documentos y pago del impuesto, de conformidad con lo resuelto por Real orden de 20 de Diciembre de 1888. Por lo que hace á la facultad de revisar expedientes, señalada en la regla 7.ª, conviene advertir que ésta puede ejercitarse no sólo cuando el expediente está en curso, sino también una vez terminado y hecho firme el fallo de primera instancia. Esta facultad es de la mayor importancia, pues si bien el centro directivo carece de facultades para revocar el fallo dictado, puede imponer ó propo-

ner al Ministerio las responsabilidades en que hayan podido incurrir los funcionarios que intervinieron en la tramitación y resolución del expediente, y además proponer también al indicado centro superior, si lo estima procedente, la declaración de ser lesiva á los intereses del Estado la providencia ó acuerdo definitivo de primera instancia, con objeto de preparar el recurso contencioso administrativo dentro de los plazos que determina el art. 129 del reglamento de procedimientos.

Art. 120. Lo concerniente al impuesto de derechos reales corre privativamente á cargo de los Abogados del Estado en la Administración central y provincial.

Estos funcionarios estarán bajo las órdenes del jefe de la Administración del ramo en lo relativo al impuesto.

La circunstancia de exigirse especiales conocimientos de carácter facultativo á los Abogados del Estado exige como forzosa consecuencia que esté privativamente á cargo de ellos todo cuanto concierna al impuesto de derechos reales, tanto en la Administración central como en la provincial, pues sería absurdo someter á informe de otros funcionarios no facultativos los actos ejecutados por el Abogado del Estado en virtud de sus especiales funciones. A éste, pues, corresponde despachar directamente todo cuanto á dicho impuesto se refiera con el Administrador de Contribuciones ó Delegado de Hacienda, según los casos, y al primero se halla subordinado como jefe del negociado respectivo, pero sólo en lo que á dicho ramo se refiere, careciendo por tanto de facultades, tanto el Administrador de Contribuciones como el de Propiedades é Interventor de Hacienda de la provincia, para pedir informe á dicho funcionario en otra clase de asuntos ó reclamaciones en que sea conveniente oír su dictamen como asesor de la Administración, pues con este carácter depende exclusiva y directamente del Delegado de Hacienda, que es á quien debe proponerse y toca acordar que informe el Abogado del Estado.

Art. 121. El examen de los documentos y la calificación jurídica del concepto por que deban contribuir los actos ó contratos sujetos al impuesto es privativo de los Abogados del Estado y de los

liquidadores, sin perjuicio de la acción fiscal que corresponde á la Intervención general y sus agentes en provincias.

Los libros necesarios para las oficinas liquidadoras de las capitales de provincia, cuando estén desempeñadas por los Abogados del Estado, se facilitarán con cargo á la Dirección general de lo Contencioso, siendo de cuenta de las Administraciones de Contribuciones los demás impresos y material de oficina que necesiten para la más rápida gestión del impuesto.

Los Abogados del Estado, además de las funciones que les confiera el reglamento orgánico del cuerpo y de las especiales que, como encargados que son por la ley del negociado de Derechos reales les competen con arreglo á este reglamento, desempeñarán las siguientes:

1.^a Tener á su cargo privativamente la liquidación del impuesto de derechos reales en las capitales de provincia, mientras que el Gobierno, haciendo uso de sus facultades, no disponga lo contrario.

2.^a Procurar la debida y exacta gestión del impuesto, ejerciendo para ello la más escrupulosa vigilancia y proponiendo al jefe de la Administración la reclamación de los datos y la adopción de las medidas que conceptúen necesarias.

3.^a Examinar y censurar los estados, documentos y cuentas que deben rendir los liquidadores, cuidando de que se remitan en los plazos establecidos, devolviéndolos para su rectificación cuando proceda y redactando además los que deban rendir las Administraciones.

4.^a Promover la aclaración de las dudas que se susciten á fin de que la administración del impuesto se lleve con entera exactitud, dando conocimiento de las irregularidades que observen ó supongan fundadamente en uno ú otro concepto en las oficinas de liquidación.

5.^a Instruir los expedientes que de oficio por denuncia ó á instancia de parte se promuevan, extractando al efecto las solicitudes,

comunicaciones y documentos que se produzcan con la regularidad debida, y emitiendo los dictámenes ó informes requeridos en cada caso.

6.^a Proponer al jefe de la Administración que se reclamen, de quien corresponda, todos los documentos, copias autorizadas ó certificaciones que sean precisas para ilustrar ó ampliar los expedientes ó para ejercer la investigación ó fiscalización necesarias.

7.^a Redactar los acuerdos de las Administraciones, determinando en ellos los puntos de hecho y de derecho que resulten, los considerandos que se deduzcan y las disposiciones legales aplicables al caso de que se trate, y rubricando, como garantía de su intervención, toda la correspondencia oficial relativa al impuesto.

8.^a Intervenir en la tramitación de todos los expedientes formados á propuesta suya ó en cumplimiento de órdenes superiores sobre faltas ú omisiones que se cometan, ó en que incurran los liquidadores y los demás funcionarios á quienes se imponen deberes que cumplir por este reglamento, proponiendo cuando corresponda la corrección ó la multa que proceda.

9.^a Cuidar de que los libros, estados y documentos necesarios para la recaudación, liquidación, administración y estadística del impuesto se redacten con estricta sujeción á los modelos que se fijen.

10. Revisar las liquidaciones que practiquen las oficinas liquidadoras de los partidos de la provincia cuando, por su cuantía, concepto ú otras circunstancias, lo estimen conveniente, en vista de los estados mensuales ó de las noticias particulares que adquieran, y todas las que se practiquen en las capitales de provincia si no estuviera en ellas á cargo del Abogado del Estado la liquidación.

11. Girar las visitas y desempeñar las comisiones relativas al impuesto que el Delegado de Hacienda ó los Centros superiores ordenen.

12. Proponer con anticipación á los Delegados uno ó más abogados, para que los sustituyan durante sus ausencias ó enfermedades.

Por las razones que dejamos indicadas en el comentario al artículo anterior, no puede menos de reconocerse en el presente que la calificación jurídica del concepto por que deban contribuir los actos y contratos sujetos al impuesto es de la exclusiva competencia de los Abogados del Estado, sin que acerca de dicha calificación pueda ejercerse fiscalización alguna por las Intervenciones de Hacienda; pues sería absurdo suponer siquiera que, reconocida la necesidad de especiales conocimientos jurídicos para definir y clasificar los actos y contratos, una vez hecha esta calificación por el funcionario facultativo en quien aquéllos concurren, pudiera otro cualquiera de la Administración que carezca de ellos enmendar la plana al primero. La fiscalización, pues, que compete á las Intervenciones, con arreglo al párrafo primero de este artículo, no es otra que la de examinar la operación aritmética de la liquidación, á fin de subsanar los errores que en ella hubieran podido padecerse, así como cualquier otro puramente material en cuanto al tipo de tarifa aplicable al acto, liquidación de intereses de demora, multas, etc., y muy principalmente la revisión de los libros de cuenta corriente y de los estados parciales y generales de valores que han de servir para contraer los derechos liquidados á favor del Tesoro.

Aparte de los deberes y atribuciones que con arreglo á este artículo corresponden al Abogado del Estado, existen otros cuya importancia nos obliga á llamar la atención de dicho funcionario, por las responsabilidades que de su incumplimiento pudieran derivarse. Figura en primer término la de cuidar de que, sin excusa ni pretexto alguno, ingresen los liquidadores de partido dentro del mes correspondiente las cantidades recaudadas en el mismo, pues cualquier demora en este importante servicio, llegado el caso de un alcance ó malversación, podría dar lugar á la responsabilidad subsidiaria que á todo funcionario público alcanza, con arreglo á lo determinado en el art. 22 de la ley de Contabilidad de 25 de Junio de 1870. Con el anterior deber se relaciona la necesidad de examinar escrupulosamente las notas finales de la copia del registro de liquidación que las oficinas de partido remiten mensualmente como comprobantes del estado de valores, á fin de conocer de una manera exacta las cantidades recaudadas y las pendientes de pago, para cuyo examen y comprobación será muy conveniente al Abogado del Estado llevar un libro en

el que mensualmente, y con separación de oficinas, consigne las liquidaciones que en cada una queden pendientes de pago, en el cual irá anotando la fecha en que sucesivamente se ingresen, ofreciéndole de este modo dicho libro en un momento dado la relación exacta é individual de los deudores al Tesoro. Otro de los extremos sobre que debe ejercer la más exquisita vigilancia el Abogado del Estado es respecto al número de documentos pendientes de comprobación y de liquidación, por cuanto no sólo la mayor rapidez en el despacho ha de contribuir poderosamente al aumento de la recaudación, sino también para evitar que prescriba la acción comprobadora y que se produzcan las responsabilidades á que se refiere el art. 79 de este reglamento, así como las que impone al liquidador el art. 169, en concordancia con el 106. Cuidarán asimismo de hacer el examen de los estados parciales de valores tan luego como se remitan por las oficinas liquidadoras, á fin de que puedan ser rectificadas oportunamente si ofrecieren algún reparo en condiciones de que pueda ser remitido el general á la Dirección del ramo antes del día 15 de cada mes. Por circular de la Dirección general de Contribuciones, fecha 6 de Febrero último, se dispuso que las Administraciones de Contribuciones, al remitir el estado correspondiente al mes de Junio, acompañaran otro en la misma forma y modelo, resumen de los datos comprendidos en los doce estados mensuales de cada año, prescripción que es de verdadera importancia, por cuanto tiene por objeto facilitar la formación de estadísticas que permitan conocer datos y antecedentes que con frecuencia reclaman, tanto el Ministerio como los Cuerpos Colegisladores, y que son difíciles de obtener en un momento dado é imponen un inmenso trabajo á las oficinas provinciales.

Por lo que se refiere á la regla séptima de este artículo, conviene advertir que, las Administraciones de Contribuciones, en lo que al impuesto de derechos reales se refiere, no pueden dictar acuerdo ó providencia más que en los expedientes de comprobación de valores; en los que tengan por objeto exigir la presentación de documentos ó reclamación de datos para la investigación, en una palabra, en todo aquello que no sale de la esfera del acto administrativo, pues en lo que concierne á las reclamaciones que constituyen ya verdadera contención gubernativa, sus atribuciones se limitan á preparar y proponer la resolución del expediente á los

Delegados de Hacienda, únicos á quien corresponde la resolución en primera instancia, conforme á lo declarado en Real orden de 14 de Abril de 1883 y á lo que dispone el reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890.

Por lo que á la regla 12.^a se refiere, entendemos que el deber de designar el Abogado del Estado uno ó más Abogados que le sustituyan en los casos de enfermedad y ausencia, sólo es exigible en los puntos ú oficinas donde no haya más que un solo Abogado del Estado, pues donde hubiere mayor número no cabe la sustitución, viniendo obligados los demás Abogados del Estado á prestar el servicio por el enfermo ó ausente.

Art. 122. Los Abogados del Estado despacharán directamente con los jefes de las Administraciones del ramo todos aquellos asuntos referentes al impuesto.

(Consúltese el comentario al art. 120.)

Art. 123. Las Administraciones de Contribuciones, además de las facultades que especialmente les confiere este reglamento, tendrán las siguientes:

1.^a Ejercer respecto á los liquidadores y al servicio de toda la provincia las mismas atribuciones que se señalan en general á la Dirección en los números 1.^o, 2.^o, 5.^o, 6.^o, 7.^o y 8.^o del art. 119.

2.^a Adoptar cuantos medios de fiscalización generales y especiales sean necesarios para averiguar y perseguir las ocultaciones que se cometan.

3.^a Reclamar de cuantos por su posición oficial intervienen en actos y contratos sujetos al impuesto los datos y noticias conducentes á la buena y exacta administración del mismo.

4.^a Examinar y comprobar las noticias y datos que reclamen ó reciban, cuidando de que los liquidadores los examinen y comprueben á su vez cuando corresponda, dándoles parte del resultado.

5.^a Obligar á la presentación de documentos en los casos y según los trámites establecidos en el reglamento.

6.^a Aprobar los expedientes de comprobación de valores, y disponer la tasación en los casos en que no sea de la competencia de los liquidadores.

7.^a Proponer al Delegado, cuando lo crean indispensable, la práctica de visitas.

8.^a Dar cuenta á la Dirección de las multas en que incurran los funcionarios de todas clases de su respectiva provincia, á quienes se impone deberes por este reglamento.

Y 9.^a Proponer al Delegado la formación de expedientes correccionales y gubernativos contra los liquidadores.

Art. 124. Las oficinas de liquidación de los partidos estarán á cargo de los registradores de la propiedad, conforme al Real decreto de 16 de Marzo de 1886.

No obstante lo que se dispone en el párrafo que precede, así como en el art. 117 y en el apartado 1.^o, párrafo tercero del artículo 121 de este reglamento, respecto á la competencia para liquidar el impuesto, los Bancos y Sociedades comprendidas en el número 4 de la tarifa 2.^a de la contribución industrial, que con arreglo á sus estatutos verifican préstamos de los que se determinan en el art. 18, párrafo primero, podrán por sí liquidar y exigir el referido impuesto de los particulares que con ellos contraten en la forma que estimen conveniente, debiendo ingresar quincenalmente en las Cajas del Tesoro lo que por el impuesto de 10 ó 5 céntimos por 100 de las cantidades prestadas hubieran realizado, según relación cotejable por la Hacienda que presenten las referidas entidades tomadas de su contabilidad mercantil. Los Bancos y Sociedades expresados que quieran utilizar este derecho lo pondrán en conocimiento de la Delegación de Hacienda al empezar á ejercitarlo.

En todos los casos en que el impuesto á solicitud de Bancos y Sociedades no se liquide por el Estado directamente á los particulares, responderán aquéllos en primer término del importe á que ascienda el tributo, y subsidiariamente los particulares.

Para dar facilidades sin duda á los contribuyentes, en la liquidación y pago del impuesto correspondiente á los préstamos con garantía de efectos públicos, el artículo que examinamos autoriza á los Bancos y Sociedades que realicen aquéllos á verificar por sí la liquidación, constituyéndose además en recaudadoras del impuesto, con la obligación de verificar quincenalmente el ingreso de las cantidades que recauden en las arcas del Tesoro. Por más que sea digno de aplauso todo cuanto tienda á dar al contribuyente facilidades para el pago de los impuestos, entendemos que no era de gran necesidad ni de verdadera importancia en este caso delegar en las referidas Sociedades una función propia de los agentes administrativos, con tanta más razón cuanto que viniendo á crearse un intermediario entre la Administración y los administrados, en muchos casos los errores que aquél padezca por su distinto criterio acerca del modo de practicar la liquidación pueden dar lugar á reclamaciones. Algo habrá de evitarse este inconveniente con la obligación directa que á dichos Bancos y Sociedades se impone de responder en primer término del importe del impuesto correspondiente cuando opten por practicar ellas mismas la liquidación, y entiéndase bien que para que tal responsabilidad sea exigible no es necesario que la Sociedad haya liquidado y percibido el tributo, sino que es suficiente que el préstamo se haya realizado aun cuando no haya percibido la cuota correspondiente del prestatario, toda vez que en el mero hecho de aceptar voluntariamente la recaudación se hace responsable de toda omisión en el desempeño de su gestión.

No especifica este artículo la forma en que ha de expedirse la relación mediante la cual ha de verificarse el ingreso en el Tesoro de las cantidades recaudadas por los Bancos y Sociedades, pero creemos suficiente que aquélla contenga el número de la póliza de préstamo, el nombre del prestatario, la cantidad prestada, impuesto percibido y premio de liquidación, cuyos datos podrá comprobar en todo caso la Administración con los libros de la Sociedad. Ejerciendo dichas Sociedades las funciones del liquidador del impuesto puede ocurrirse la duda de si tienen ó no derecho á hacer suyo el premio de liquidación; pero nosotros entendemos que como aquella función no la ejercen forzosamente, sino por su voluntad y en beneficio de los interesados que con ella contratan, no hay razón fundada para remunerar aquel servicio con detrimento de los intereses del Estado, á

quien corresponde el premio de liquidación en las capitales de provincia, y del liquidador en las demás oficinas, que forzosamente habrá de comprobar la exactitud de las operaciones de liquidación realizadas por las Sociedades. Fijado el plazo de quince días para que las Sociedades ingresen en el Tesoro el importe de las cuotas liquidadas, puede ser objeto también de duda si incurren en responsabilidad penal por no verificar el pago dentro de dicho plazo; mas como es principio jurídico que no pueden imponerse ni exigirse otras responsabilidades que las previamente establecidas de una manera taxativa y terminante, principio confirmado en el art. 164 de este reglamento, y además en el 167 no se establece penalidad alguna por dicha falta, creemos que no ha lugar á imponer multa por ello á dichas Sociedades, pero que en cambio por su carácter de recaudadoras, y de conformidad con lo prevenido en la regla 5.^a del artículo 125, incurren en la responsabilidad de satisfacer el seis por ciento de interés de demora si no ingresaran quincenalmente, independientemente de la penalidad que establece el art. 167.

Para conocimiento de nuestros lectores insertamos á continuación la importante circular dirigida por el gobierno del Banco de España á sus Sucursales para el mejor cumplimiento de lo prevenido en el artículo que examinamos:

«BANCO DE ESPAÑA.—*Circular*.—Madrid 25 'de Octubre de 1892.—Señor Director de la Sucursal de..... Muy señor mío: En la *Gaceta* oficial correspondiente del día 16 de este mes habrá V. S. visto publicado el reglamento para la ejecución de la ley de 25 de Septiembre anterior sobre la administración y cobranza del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, que en parte afecta á las operaciones del Banco de España y que debe cumplirse por las Sucursales, en cuanto á las operaciones de préstamo y crédito con garantía de efectos públicos, en que siempre han de intervenir agentes de Bolsa ó corredores de comercio, ó, á falta de éstos, los notarios públicos.

Para el cumplimiento de la ley y reglamento citados, y á fin de que no sufran el menor entorpecimiento las operaciones del Banco, sin dejar de atender á la vez á los intereses del Tesoro, deberá V. S. atenerse á las siguientes instrucciones:

1.^a Previene el párrafo sexto del art. 1.^o de la ley que han de con-

tribuir al impuesto sobre derechos reales y transmisión de bienes los préstamos con garantía de efectos públicos, siempre que intervenga la operación al agente, corredor ó notario, y el párrafo trece del art. 2.º señala el gravamen de diez céntimos por ciento sobre la cuantía del préstamo cuando exceda de mil pesetas, y de cinco céntimos cuando no pase de esta suma.

2.^a El art. 18 del reglamento, que abarca y reproduce ambos preceptos, en su segundo párrafo amplifica el contenido del sexto del art. 1.º de la ley, determinando sustancialmente que por estas operaciones se ha de contribuir una sola vez por el espacio de un año. De manera que pagado el impuesto al hacer el préstamo, cuyo máximo de duración, según los estatutos del Banco, es de noventa días, no se debe exigir en los nuevos préstamos hechos dentro del año á la misma persona y por igual ó menor cantidad, llamados comúnmente renovaciones; porque el gravamen, como va dicho, es anual; pero si, trascurrido el año, de la fecha de la primera operación, ésta se repitiese en las condiciones expresadas, de una misma persona, é igual ó menor cantidad, se devengará nuevo impuesto por año como en el anterior.

3.^a Los créditos con garantía de efectos públicos, que constituyen verdaderos préstamos desde el momento en que el concesionario hace uso del crédito que se le abre, están igualmente sujetos al gravamen de diez ó cinco céntimos por ciento, respectivamente, según la cuantía del préstamo recibido. Así lo ha declarado el art. 67 del reglamento en su párrafo tercero con referencia al art. 58, al establecer la forma de liquidación del impuesto, determinando que se fije la cuantía del préstamo por el importe del capital prestado que realmente hubiese utilizado el prestatario, el cual se obtendrá capitalizando los intereses devengados al tipo ó tipos que rigiesen durante el transcurso de la operación.

4.^a Lo mismo que en los préstamos, el gravamen en los créditos es anual, y por lo tanto, debe exigirse una sola vez por año, á no ser que antes de este plazo se liquide la operación, en cuyo caso deberá exigirse el impuesto como si hubiera trascurrido el año entero, plazo máximo de su duración.

5.^a Respecto de los créditos concedidos antes de 1.º de Octubre corriente, en que empieza á regir la ley, como contratos anteriores á ella,

están fuera de sus disposiciones y no les alcanza el impuesto, conforme al art. 2.º de los adicionales del reglamento; pero si se hiciera nuevo contrato y se extendiese nueva póliza, desde la fecha de ésta será aplicable el nuevo impuesto establecido, que se deberá exigir al terminar el año del nuevo contrato y nueva póliza, ó antes si se liquida antes esta operación.

6.^a El art. 124 del reglamento citado autoriza á los Bancos y Sociedades que se dedican á esta clase de operaciones para liquidar y exigir por sí el impuesto de los particulares que con ellos contraten, y haciendo uso de esta autorización el Banco de España, cuidará V. S. de liquidar y exigir el pago, como lo habrá exigido en los préstamos desde la publicación del repetido reglamento, para lo cual se debe deducir los diez ó cinco céntimos por ciento de la cantidad prestada.

7.^a El importe del impuesto debe retenerse en caja para ingresarlo en las oficinas de Hacienda en la primera y segunda quincena de cada mes, bajo relaciones detalladas de las operaciones, tomadas de los libros correspondientes de la contabilidad del Banco, teniendo presente que estas relaciones podrán ser comprobadas por los delegados de Hacienda; y á fin de que este servicio se lleve á efecto con la debida regularidad, deberá V. S. ponerse de acuerdo con el delegado, conviniendo en la forma y modo de verificar los ingresos en el Tesoro público.

8.^a Para acreditar el pago del impuesto de derechos reales que la Sucursal liquide y perciba en cada una de las operaciones de préstamo y de crédito con garantía de efectos públicos, dispondrá V. S. que en las respectivas pólizas y al dorso de ellas se estampe un sello ó cajetín, conforme al art. 109 del reglamento, párrafo tercero, haciendo constar que están «satisfechos los derechos reales correspondientes;» en los préstamos, al extender y firmar la póliza, y en los créditos, al liquidar y cancelar la operación, cuidando en los primeros de repetir la estampación del sello en la nueva póliza cuando se renueven dentro del año, y en todo caso de estamparlo en los dos ejemplares que se extienden en cada póliza.

9.^a Las cantidades que se recauden por el impuesto de derechos reales deberán figurar en la contabilidad de esa Sucursal en una cuenta especial, análoga á la de corretajes, que dispondrá V. S. que se abra

en la cual se acreditarán las sumas cobradas de los interesados, adeudándose quincenalmente á medida que se verifiquen los ingresos en las cajas del Tesoro.

10.^a Réstame hacer presente á V. S. que la responsabilidad establecida en el art. 167 del reglamento y la penalidad en él señalada recaerán en su caso sobre los interventores, á quienes corresponde la liquidación de todas las operaciones del Banco, aunque espero y abrigo la confianza de que no habrán de incurrir en ellas.

Del recibo de esta circular se servirá V. S. darme aviso, quedando á su cuidado el más exacto cumplimiento de cuanto disponen la ley y reglamento á que se refiere.

Queda de V. S. atento seguro servidor Q. B. S. M.—El gobernador, *Santos de Isasa.*»

Art. 125. Además de las funciones especiales que por este reglamento se confieren á los liquidadores, les corresponden las siguientes:

1.^a Cumplir y hacer cumplir las disposiciones que las Delegaciones de Hacienda en las provincias les comuniquen; llevar los libros, formar los estados y redactar los documentos que se les prevenga en los términos, forma y plazo señalados.

2.^a Auxiliar eficazmente y en primer término á la investigación, fiscalización y comprobación general de documentos y valores iniciando expedientes, procurando datos y evacuando los informes que se les pidan.

3.^a Dar cuenta á las respectivas Delegaciones de toda falta de cumplimiento á las prescripciones legales que tenga conexión con el impuesto, ya proceda de parte de los contribuyentes, ó ya de parte de las autoridades y funcionarios que, según este reglamento, tengan deberes especiales que cumplir.

4.^a Cerrar las cuentas que deben rendir referentes á la liquidación del impuesto el día 24 de cada mes, excepto el de Junio, que se cerrarán el 30, y remitirlas dentro del mismo mes á la Administración de Contribuciones.

5.^a Ingresar en las cajas del Tesoro de la capital, si no la hubiese habilitada al efecto en el partido, los fondos recaudados en cada mes precisamente del 25 al 30 del mismo; en la inteligencia de que de no verificarlo satisfarán el 6 por 100 en concepto de intereses de demora desde el mes siguiente. Si hubiese en el partido caja habilitada en que puedan verificar el ingreso, lo realizarán antes del día 28 de cada mes, y en el mismo darán conocimiento á la Administración de haberlo verificado.

6.^a Expresar en letra, así en la nota de pago que deben poner en los documentos sujetos al impuesto, como en la carta de pago cuando deban expedirla: primero, la fecha del ingreso, ó sea de su entrada en la oficina liquidadora; segundo, el número de orden con que figura en el libro correspondiente; tercero, el concepto por que contribuye al impuesto, y cuarto, la cantidad liquidada por derechos del Tesoro. Cuando el documento contenga diferentes actos ó contratos, los liquidadores los indicarán enunciando distintamente los extremos antes mencionados.

7.^a Estampar en todo informe, documento, nota, recibo ó carta de pago que deban redactar ó expedir un sello con la inscripción de «Oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de...»

8.^a Remitir por conducto de la Administración de contribuciones respectiva á los agentes ejecutivos de su partido en fin de cada mes, sin excusa alguna, certificación de los contribuyentes que no hayan satisfecho el impuesto dentro del plazo legal, á fin de que procedan por la vía de apremio á hacer efectivos los descubiertos. Dichas certificaciones expresarán el número de la liquidación, nombre y vecindad del contribuyente y cantidad á que asciende el débito por cuotas y multas, totalizado al final, y de las cuales se remitirá copia á la Administración.

9.^a Reclamar directamente de los alcaldes y demás funcionarios á quienes se imponen deberes por este reglamento los datos, antecedentes y documentos que sean precisos para verificar la comprobación de valores y liquidación del impuesto, utilizando su coope-

ración para notificar el resultado de ambas operaciones y de los acuerdos que sean de su competencia.

10. Los liquidadores que recauden el impuesto que se devengue por las transmisiones de los efectos públicos y valores de que trata el art. 16, párrafo tercero, harán entrega diariamente en las cajas del Tesoro de las cantidades que perciban, recibiendo como justificante una carta de pago por el total de lo ingresado.

El espíritu descentralizador que ha presidido á algunas de las reformas realizadas por la nueva ley, aumentando por consecuencia las facultades de los liquidadores y concediéndoles mayor autonomía en todo lo que concierne á la gestión del impuesto, hace que se haya ampliado también el número é importancia de los deberes que tienen que cumplir, con relación á aquélla. Siendo tan patente y notoria la ocultación de actos sujetos al impuesto en los distritos rurales, y muy principalmente en lo que se refiere á las sucesiones por causa de muerte, hemos creído siempre que con poco esfuerzo y no gran trabajo de las oficinas de partido podrían descubrirse aquéllos, con grandes ventajas en la recaudación del impuesto, por ser más rápida, directa y eficaz la acción investigadora que aquéllas pueden ejercer en los distintos pueblos del distrito, que la que se inicie por la Administración provincial. Obsérvase, sin embargo, con frecuencia que los liquidadores encuentran reparo á ejercer esa acción investigadora, en la equivocada creencia de que aquélla no cuadra bien á la índole del cargo y funciones que ejercen y lleva consigo cierto desmerecimiento y desdoro para el funcionario á quien se encomienda. Nosotros entendemos, por el contrario, que el funcionario público, sea cualquiera su categoría y esfera de acción, no puede ni debe limitarse á liquidar y recaudar el impuesto correspondiente á los actos y documentos que espontáneamente presentan los interesados, sino que su principal deber, como administrador que es de bienes ajenos, está en investigar y descubrir los actos, no ciertamente escasos en número, que se sustraen á la tributación, por el arraigado hábito de defraudar al Tesoro, que es característico de nuestras costumbres. Como tal deber se establece en la regla segunda del artículo que examinamos, y no implicando su cumplimiento nada que deprima al funcionario público, creemos que el interés del Estado de una parte, y el de los

mismos liquidadores por otra, que podrán obtener un aumento de rendimientos, en el premio de liquidación y tercera parte que en las multas les corresponde, exigen de consuno que se dedique la más preferente atención á tan importante servicio.

Otro de los deberes que deben tener muy en cuenta los liquidadores es el que les impone la regla quinta, de ingresar en la caja del Tesoro de la capital de la provincia las cantidades que mensualmente recauden, no sólo por la necesidad que la Administración tiene de disponer inmediatamente de las cantidades recaudadas para cubrir sus atenciones, sino para evitar la responsabilidad que contraen de satisfacer el seis por ciento de demora de las cantidades recaudadas desde el día primero del mes siguiente al en que se verificó el ingreso por los contribuyentes. Y como para verificar todo ingreso en el Tesoro es indispensable conocer el concepto por que se verifica y presupuesto á que corresponde, para que pueda tener la aplicación conveniente y no perturbar el buen orden de la contabilidad, conveniente sería que al realizar aquél obraran ya en poder de la Administración los estados mensuales de liquidación y valores, cuyo resultado debe servir para hacer la oportuna aplicación; mas si aquéllo no fuera posible, cuidarán los liquidadores de presentar un extracto ó nota en la cual, con la separación conveniente, se expresará lo recaudado por cuotas del Tesoro, multas é intereses de demora con la debida separación de los presupuestos á que correspondan, ó sean aquellos en que fueron liquidadas y contraídas las cantidades respectivas. Y ya que de esto nos ocupamos, conveniente será advertir que como los intereses de demora no pueden liquidarse definitivamente hasta que se verifica el ingreso de las cuotas ó derechos del Tesoro que las producen, no pueden tener otra aplicación que al presupuesto corriente, sea cual fuere la fecha en que las cuotas se liquidaran.

De no menor importancia es dar cumplimiento á lo prevenido en la regla 6.^a respecto á la nota de pago que ha de extenderse en los documentos, pues no quedando en poder de los contribuyentes otro justificante de la liquidación y pago que el que dicha nota contiene, por haber de archivarse en el Registro de la propiedad, que puede ser otro distinto del en que se verificó la liquidación, la carta de pago, es indispensable que aquélla contenga cuantos datos son imprescindibles á cono-

cer la fecha, cantidades y razón ó concepto del impuesto satisfecho.

Por lo que á la regla 8.^a se refiere, existe cierta contradicción entre lo que la misma dispone acerca de la remisión de los certificados de débitos á los agentes ejecutivos y lo que en cuanto al particular previene el artículo 8.^o de la ley. Dispone éste que dichas certificaciones se remitan directamente por los liquidadores á los agentes ejecutivos, enviando al propio tiempo copia de aquéllas á las Delegaciones de Hacienda, y nosotros creemos que, aparte del mayor respeto que se debe al precepto legal, éste responde en este caso mejor á las necesidades del servicio y á la rapidez necesaria en la recaudación que la disposición reglamentaria, que previene que aquellos documentos se remitan por conducto de la Administración de Contribuciones, con lo cual habrá de perderse necesariamente bastante tiempo. La misión del liquidador, en lo que á la recaudación se refiere, no termina al expedir las certificaciones de débitos, sino que teniendo muy en cuenta las prevenciones y plazos establecidos en la instrucción de 12 de Mayo de 1888 para el procedimiento ejecutivo de apremio, debe cuidar de que aquélla se cumpla por el agente ejecutivo, poniendo en conocimiento de la Administración toda demora en tan importante servicio, á fin de que exija á aquel funcionario las responsabilidades en que incurra. Aunque el libro registro de liquidaciones permite conocer quiénes sean los deudores al impuesto, toda vez que en aquél aparecerá en blanco la casilla correspondiente á la carta de pago, la experiencia nos ha demostrado la necesidad y conveniencia de llevar un libro ó cuaderno en el que se anoten las liquidaciones que en cada mes quedan pendientes de pago, pues de éste con mayor facilidad podrán obtenerse los datos necesarios para expedir las certificaciones de apremio y para facilitar en un momento dado á la Administración las relaciones individuales de deudores cuando este antecedente se reclame, como con frecuencia acontece.

Art. 126. Los liquidadores del impuesto, excepto en las capitales de provincia, percibirán los honorarios que á continuación se expresan:

1.º Por el examen de todo documento que contenga hasta 20 folios, esté ó no sujeto al impuesto, y por la extensión de la nota correspondiente....	0,50
Por cada folio que pase de 20.....	0,05
2.º Por la busca de antecedentes y expedición de certificación relativa al impuesto á instancia de parte interesada ó por mandato judicial.....	2
Si la certificación ocupa más de una página de 25 líneas á 20 sílabas, por cada página más, esté ó no ocupada íntegramente.....	1
3.º Por la liquidación del impuesto el 1,50 por 100 del importe de las cuotas del Tesoro.....	"

Cuando se practiquen dos liquidaciones, una provisional ó parcial y otra definitiva ó total, se exigirán los honorarios que procedan al verificarse la primera, y cuando tenga lugar la definitiva ó total, se exigirá por ésta el premio con arreglo á los números 1.º y 2.º de este artículo, pero el 1,50 por 100 á que se refiere el núm. 3 del mismo sólo se exigirá por la diferencia entre las dos liquidaciones cuando la segunda ascendiese á mayor suma que la primera.

Los honorarios que con arreglo al presente arancel devenguen los liquidadores de las capitales de provincias mientras éstos sean los Abogados del Estado, ingresarán en el Tesoro juntamente y mediante el mismo mandamiento de ingreso que las cuotas y recargos liquidados, pero especificándose en dichos documentos el detalle de cada concepto.

(Consúltese el comentario al art. 10 de la ley.)

Art. 127. Los liquidadores exigirán de los contribuyentes, según el arancel, las cantidades que deban satisfacerles al recoger la liquidación para hacer el pago del impuesto. El importe de dichas

cantidades lo expresarán los liquidadores en el estado mensual de liquidaciones que deben dirigir á la respectiva Administración.

Aunque nada dice este artículo, se comprende fácilmente que los contribuyentes tienen perfecto derecho á exigir de los liquidadores, independientemente de las cartas de pago del impuesto, recibo de las cantidades que satisfagan en concepto de premio de liquidación y participación que en las multas corresponde á dicho funcionario. Por Real orden de 16 de Diciembre de 1890 se declaró que los honorarios de liquidación devengados en los mandamientos de embargo expedidos en causas criminales deben considerarse como costas devengadas en aquéllas, y sólo habrá, por tanto, derecho á hacerlos efectivos en los casos que determina el artículo 121 de la ley de Enjuiciamiento criminal.

(Véase el comentario al art. 11 de este reglamento.)

Art. 128. En las capitales de provincias la recaudación de las cuotas é intereses de demora liquidados se hará directamente por las Tesorerías de Hacienda ú oficinas, á las que el Estado tenga encomendado aquel servicio, con las formalidades establecidas en la instrucción de contabilidad y demás disposiciones referentes á ingresos.

Art. 129. Cuando por vacantes, suspensión ú otra causa las oficinas liquidadoras de los partidos no estuviesen desempeñadas por los Registradores propietarios, desempeñará interinamente la liquidación la persona ó funcionario llamada por la ley á sustituir al Registrador, á menos que el Delegado de Hacienda estime conveniente que se confiera la sustitución á un funcionario administrativo, en cuyo caso lo propondrá á la Dirección general de Contribuciones, y si lo acordase este centro, tendrá el designado derecho á percibir los honorarios de arancel, aun cuando disfrute sueldo.

Art. 130. Los liquidadores, por su carácter de tales é independientemente de los demás cargos que desempeñen, dependen directamente de los Delegados de Hacienda y están sujetos por sus actos,

faltas y omisiones á la consiguiente responsabilidad, la cual se declarará y hará efectiva en los términos prevenidos en las disposiciones generales administrativas y en las que especialmente se determinan en este reglamento.

Sin perjuicio de las responsabilidades de carácter gubernativo y ordinario en que pueden incurrir los liquidadores, con arreglo á lo prevenido en el art. 131, existen otras de carácter administrativo que tienen por objeto reintegrar ó indemnizar al Tesoro del perjuicio que el funcionario público le causa por acción ú omisión. Tales son las comprendidas en el artículo 79, regla 5.^a del art. 125, y en los artículos 168 y 169, derivadas todas de las prescripciones de la ley de Contabilidad de 25 de Junio de 1870 que á continuación se insertan:

Art. 22. Los jefes y empleados públicos que, administrando las contribuciones, rentas, valores, propiedades y derechos que constituyen el haber de la Hacienda ó del Tesoro, faltaren á las órdenes, instrucciones, reglamentos ó leyes de su respectivo ramo, ó causaren perjuicios á la Hacienda por acción ú omisión, serán responsables de su importe y quedarán obligados á su resarcimiento y á las penas en que hayan incurrido si hubiese mediado delito.

Art. 45. Serán responsables al reintegro de todo exceso de pago que hubiere hecho el Tesoro público los jefes administrativos y funcionarios de cualquiera clase que lo hubieran ocasionado al liquidar créditos ó haberes ó al expedir documentos en virtud de las funciones que les estén encomendadas, sin perjuicio de las penas á que haya lugar si resultase culpabilidad.

Art. 131. La responsabilidad en que pueden incurrir los liquidadores registradores, puesto que la de los Abogados del Estado se hará efectiva con arreglo al reglamento orgánico de la Dirección general de lo Contencioso y Cuerpo de Abogados del Estado, es de tres clases, disciplinaria, correccional gubernativa y ordinaria.

La disciplinaria consiste en reprensión por escrito con apercibimiento de mayor rigor y multa de 25 á 100 pesetas.

La correccional gubernativa, en suspensión del cargo de uno á tres meses y separación definitiva del mismo.

La ordinaria por actos ú omisiones que revistan caracteres de delito ó falta la declararán é impondrán los tribunales con arreglo á las leyes comunes.

Las responsabilidades de carácter gubernativo en que incurren los abogados del Estado, conforme al reglamento orgánico del Cuerpo, de 5 de Mayo de 1886, se determinan en el artículo siguiente de dicha disposición:

Art. 57. Las correcciones consistirán en:

Reprensión de palabra.

Reprensión por escrito.

Anotaciones en el expediente personal del interesado de las reprensiones, en caso de reincidencia.

Suspensión de sueldo por término de uno á quince días.

Suspensión de sueldo de quince á treinta días.

Privación de ascenso por cierto tiempo en turno de elección.

Por lo que se refiere á la responsabilidad ordinaria, ó sea la que se deriva de actos ú omisiones que revistan caracteres de delito, la cual corresponde imponer únicamente á los tribunales de justicia, la Real orden de 17 de Abril de 1881 dispuso que, tan luego como los jefes de la Administración provincial tengan conocimiento de algún hecho de aquella naturaleza, lo pongan inmediatamente en conocimiento de los tribunales indicados.

Art. 132. Se incurre en responsabilidad disciplinaria, por negligencia, falta de celo, subordinación ú otras análogas, y en la correccional por reincidencia en la misma clase de faltas ó comisión de otras más graves, aun cuando éstas puedan ser castigadas por los tribunales é independientemente de la pena que por éstos se imponga.

Aunque á primera vista parezca que es contrario á los principios de justicia y equidad, que informan la legislación penal, imponer dos penas

por un solo acto, como parece deducirse de las últimas palabras de este artículo, preciso es tener en cuenta que no son un hecho mismo la falta administrativa, que á la Administración misma toca castigar, en virtud de su facultad correccional, y el delito que con ocasión de aquélla haya podido cometerse, y del cual sólo pueden juzgar los tribunales ordinarios, quedando de esta suerte deslindadas las atribuciones de ambos poderes, de tal modo que la declaración de irresponsabilidad hecha por el segundo no implica ni lleva consigo la impunidad del funcionario en cuanto á la falta administrativa y viceversa.

Art. 133. Será competente para imponer la responsabilidad disciplinaria el Delegado de Hacienda de la provincia, de cuyo acuerdo podrán alzarse los interesados al Ministerio de Hacienda.

La correccional gubernativa se impondrá por el Ministerio de Hacienda, á propuesta del Delegado, sin que contra su resolución quepa ulterior recurso mas que en el caso de separación definitiva.

Art. 134. La reprensión podrá imponerse sin previa formación de expediente, siempre que conste de un modo indudable la falta que la motive. Las demás responsabilidades ó penas sólo se podrán imponer en virtud de expediente, en el cual sea oído precisamente el interesado, por término de diez días después de formularle el correspondiente pliego de cargos. El presunto responsable podrá presentar todas las pruebas que estime conducentes á su justificación.

Art. 135. En todas las oficinas liquidadoras, lo mismo que en el negociado de derechos reales de las Administraciones de Contribuciones, estará expuesta al público la tarifa, y se facilitará al contribuyente que lo solicite para su consulta el reglamento del impuesto.

CAPÍTULO IX

Reglas especiales de procedimientos.—Expedientes de devolución.

Art. 136. La tramitación de todos los expedientes y reclamaciones que se produzcan referentes al impuesto de derechos reales se ajustará á lo prevenido en la ley de procedimiento económico administrativo de 19 de Octubre de 1889 y reglamento para su ejecución de 15 de Abril de 1890, salvo aquellos para los cuales se determine en el presente una tramitación especial.

Las liquidaciones practicadas por las oficinas liquidadoras y los acuerdos de las mismas, ó de las Administraciones de Contribuciones en su caso, relativos á la comprobación de valores ó determinación de la base liquidable, se considerarán como actos administrativos reclamables ante el Delegado de Hacienda en el término de quince días.

El precedente artículo, después de establecer como regla general que la tramitación de todas las reclamaciones y expedientes que se produzcan en materia del impuesto de derechos reales se someterá á lo prevenido en la ley de procedimientos de 19 de Octubre de 1889 y al reglamento de 15 de Abril de 1890, salvo en los casos que por excepción se determinan en el presente, hace la distinción fundamental y necesaria de lo que debe entenderse como acto administrativo, á fin de determinar de este modo el momento preciso en que puede surgir la contienda administrativa por reclamación de los interesados y en la cual la Administración pierde el carácter ejecutivo y de puro imperio, en virtud del cual ejecuta el acto, para investirse de su facultad jurisdiccional y resolver la reclamación producida. Al verificar la comprobación de valores para determinar la base liquidable, y al practicar la liquidación en vista de aquélla, por sí y sin intervención alguna de los interesados, la Administración nada resuelve, sino que simplemente ejecuta los actos de pura administración indispen-

sables para la exacción del impuesto, y por tanto, mientras con aquéllos no causa agravio al particular, no hay posibilidad de que surja la contención propiamente dicha de carácter gubernativo. Pero esto no quiere decir que el acto administrativo sólo pueda ser modificado en virtud de reclamación particular, y ésta es una de las circunstancias características que le distinguen de las resoluciones ó fallos administrativos, sino que, en virtud de su propio poder, la Administración puede volver sobre él y modificarlo siempre que entienda que fué ejecutado con error y en perjuicio ya del Estado ó de los particulares.

Art. 137. Los contribuyentes que se creyeren con derecho á que se les devuelva alguna cantidad, bien por estimar mal girada una liquidación, bien porque se haya cumplido alguno de los requisitos de este reglamento que dan lugar á devolución, bien por error de hecho ó duplicidad de pagos, se dirigirán al Delegado de Hacienda dentro del plazo de *cinco* años, á contar desde la fecha en que se cumpliera la condición reglamentaria que origine la devolución, ó que acredite el ingreso duplicado, ó, por último, que se hubiere dictado la providencia judicial ó administrativa de la cual nazca el derecho á la devolución, acompañando los documentos siguientes:

1.º Solicitud del interesado ó interesados á cuyo nombre se giraron las liquidaciones satisfechas.

2.º Los documentos que hayan motivado la liquidación, bien originales, bien testimoniados ó en copia cotejada por el Abogado del Estado, de los extremos ó particulares de aquellos que, á juicio de la Administración, sean indispensables á formar concepto de la cuestión.

3.º La certificación de ingreso expedida de oficio por la Intervención.

Cuando se trate de ingresos verificados en las oficinas liquidadoras de partido, la certificación de aquéllos la librará el liquidador respectivo con referencia al libro registro de liquidaciones, expre-

sando el número, la fecha y concepto en que se verificó, y la copia de dicho libro remitida á la Administración en que se figuró su recaudación, extremos que cuidará especialmente de comprobar el Abogado del Estado con dicho documento.

En este caso, la Intervención de Hacienda certificará también haberse verificado, y en qué fecha, por el liquidador el ingreso total del mes en que aparezca recaudado el importe de la liquidación.

Aunque toda liquidación por virtud de la cual se exija al contribuyente mayor cantidad de la que realmente debe satisfacer puede dar lugar á la devolución de lo indebidamente satisfecho mediante reclamación del interesado, el artículo que antecede no se refiere á los expedientes de devolución en general, sino tan sólo á los que se producen por error material ó de hecho, cometido al practicar la liquidación, ó por haberse cumplido alguno de los requisitos ó condiciones que según el mismo reglamento han de motivar la devolución de lo satisfecho. Y esta distinción es tan importante, que según que se trate de dichas devoluciones ó de las que hayan de fundarse en la errónea calificación jurídica del acto sujeto al impuesto, así el plazo para deducir la reclamación habrá de ser de cinco años que establece este artículo, ó el de quince días que determina el párrafo último del art. 139, en concordancia con el párrafo segundo del artículo 136.

Así, por ejemplo, si la reclamación se funda en que una compra-venta se ha liquidado al 4 por 100 ó en que el capital que ha servido de base á la liquidación es mayor por error aritmético que el precio convenido en el contrato; si se solicita la devolución de lo satisfecho en concepto de adjudicación para pago de deudas por haber vendido los bienes adjudicados dentro del año ó de haberse rescindido ó ser declarado nulo por sentencia de los tribunales el acto ó contrato que motivó el ingreso, en todos estos casos el plazo para solicitar la devolución será el de cinco años, contados respectivamente desde que se notificó la liquidación en que hubo el error, desde la fecha en que se vendieron los bienes adjudicados para pago de deudas, ó desde la en que se hizo firme la sentencia de los tribunales ó la resolución administrativa que declaró nulo ó rescindido el contrato. Pero si la solicitud de devolución se funda, por ejemplo, en haber califi-

cado de usufructo lo que es un arrendamiento ó en haber considerado como transmisión en plena propiedad la que lo es tan sólo de la propiedad nuda; en no haber apreciado el carácter de establecimiento benéfico á que se refiere el art. 28 del reglamento, ó en haber estimado sujeto al impuesto un acto que es exento, la reclamación es indispensable que se produzca dentro de los quince días siguientes á la fecha en que se notificara la liquidación, por no tratarse ya de errores materiales ó de hecho, ni de cumplimiento de requisitos ó condiciones previstas en el reglamento, como causa de la devolución, sino de errores de concepto ó de derecho.

Por Real orden de 31 de Agosto de 1883 se declaró que era error de hecho el suponer como capital aportado á una Sociedad el total valor nominal de las acciones emitidas por la misma, y no la parte de las mismas desembolsada por los accionistas.

Por Real orden de 6 de Mayo de 1890 se resolvió que constituye error de derecho y no de hecho el estimar como base para la liquidación de un legado el valor de una hipoteca constituida en garantía de un crédito, y no el importe de éste ó cantidad prestada.

Por otra de 4 de Diciembre de 1890 se declaró que es error de hecho el incluir en una petición bienes que no pertenecían al causante de la sucesión.

Por Real orden de 17 de Marzo de 1891 se declaró que constituye error de hecho el haber practicado la liquidación prescindiendo de la circunstancia esencial de ser colonia agrícola la finca transmitida.

Por otra de 11 de Junio de 1891 se dispuso que constituye error de hecho el haber adjudicado á los herederos fincas que debieron serlo á los legatarios, y que al subsanar dicho error procede devolver el impuesto satisfecho por los primeros.

Por Real orden de 4 de Agosto de 1891 se resolvió que la doble venta de unas mismas fincas no da derecho á devolución, si no se impugnó en tiempo la liquidación, ó se acredita la declaración de nulidad de uno de aquellos actos, hecha por los tribunales.

Consúltense, además, las Reales órdenes de 14 de Marzo de 1884, 20 de Enero y 21 de Marzo de 1889, 11 de Febrero, 7 de Marzo y 29 de Julio de 1891 y 20 de Junio de 1892, y las circulares de 5 de Noviembre de 1889 y 29 de Marzo de 1890.

En cuanto á la forma ó modo de justificar la reclamacion, la regla segunda de este artículo contiene una declaración importante conforme con lo resuelto por Real orden de 20 de Junio de 1892, y es la de que no sea preciso acompañar copia ó testimonio íntegros de los documentos que produjeron la liquidación, sino de los extremos ó particulares que á juicio de la Administración sean indispensables á formar concepto de la cuestión que se debate, con objeto de evitar á los particulares las mayores molestias y sobre todo los gastos de papel sellado, que en muchos casos importaban tanto como la cantidad sobre que versara la devolución. Así, por ejemplo, si en una escritura de partición de bienes se impugna la liquidación referente á uno de los herederos ó legatario, la copia ó testimonio habrá de limitarse á contener la cabeza y pie de la escritura y el particular referente al haber ó partida de éste adjudicado al heredero ó legatario que motive la reclamación.

Art. 138. La devolución se acordará en primera instancia por los Delegados, con apelación á la Dirección general del ramo, ó al Ministerio de Hacienda, según la cuantía del asunto, y con arreglo al artículo 62 del reglamento de procedimientos vigente.

Si el fallo de primera instancia fuese concediendo la devolución solicitada, se notificará necesariamente al Interventor, con entrega del expediente, para que exponga en el mismo si consiente ó se opone á que se lleve á efecto. Si se opusiese, en el mismo día se remitirá el expediente á la Dirección de Contribuciones para su revisión, y verificada ésta, si el centro directivo hallase motivo para acordar la revocación del fallo de primera instancia, la acordará en el plazo de un mes, si el asunto fuese de su competencia por la cuantía, y si no la propondrá al Ministerio dentro del mismo plazo.

Si la Dirección estimase el recurso de primera instancia ajustado á derecho, devolverá el expediente á la Delegación para su ejecución y cumplimiento.

La Dirección puede en todo tiempo reclamar los expedientes de devolución para revisarlos, y si el fallo fuera improcedente, pero se hubiera hecho firme y no cupiera contra el mismo recurso alguno,

acordará por sí ó propondrá al Ministerio las responsabilidades en que hayan incurrido los funcionarios.

Siendo firme el acuerdo concediendo la devolución, se llevará á efecto, previos los trámites indispensables, y justificando el mandamiento de pago con certificación del fallo dictado, del ingreso de cuya devolución se trata, y documentos relativos á la personalidad del reclamante; pero el expediente que la motive se conservará original en el negociado de Derechos reales, á los efectos prevenidos en el párrafo anterior.

Nada dice este artículo acerca de la tramitación que ha de darse al expediente, después de aportados al mismo los antecedentes y documentos que se mencionan en el anterior, pero fácilmente se comprende que no puede ser otra que la de emitir dictamen el Abogado del Estado, y antes que éste el liquidador, si el documento se hubiese liquidado fuera de la capital, y previa la conformidad ó propuesta de la Administración de contribuciones dictarse la resolución por el Delegado de Hacienda. Con frecuencia hemos visto que en esta clase de expedientes se pide informe á la Intervención, pero creemos que tal trámite es innecesario, ya por la razón que dejamos consignada al ocuparnos del art. 120, ya porque habiendo de notificarse el fallo que recaiga en primera instancia al Interventor, si fuere favorable á la devolución, con objeto de que interponga el recurso de revisión, oponiéndose al mismo si lo creyese oportuno, entonces es el momento de que ejerza su acción fiscal, de la cual puede prescindirse naturalmente en el caso de que por ser contraria al interesado la resolución nada haya de devolver el Estado. Respecto á los efectos de la revisión, que la Dirección general del ramo puede llevar á cabo por su propia iniciativa y sin necesidad de que el Interventor haga uso de la facultad que le confiere el párrafo segundo, nos referimos á lo que hemos expuesto al examinar el art. 119, debiendo añadir tan sólo que si por haber transcurrido el plazo dentro del cual, y conforme á lo prevenido en el reglamento general de procedimientos, no puede intentarse la declaración de ser lesivo el fallo á los intereses del Tesoro, entonces la Dirección habrá de promover, tramitar y resolver en primera instancia el expediente para la declaración de responsabilidad adminis-

trativa de los funcionarios que entendieron en aquél, si á ella hubiese lugar, pues estando comprendido entre ellos el Delegado de Hacienda que dictó la providencia lesiva, no es posible confiar al mismo la instrucción y resolución del expediente en que ha de juzgarse el uso que haya hecho de sus facultades.

En cuanto á la forma de ejecutar el fallo concediendo la devolución, parécenos muy acertada la modificación introducida por el párrafo último de este artículo al disponer que el mandamiento de pago se justifique solamente con certificación del fallo dictado, del ingreso de cuya devolución se trata, y de los documentos que justifiquen la personalidad del reclamante, pero conservando original en el negociado el expediente en que se discutió y declaró el derecho á la devolución, pues con frecuencia ha ocurrido que la acción inspectora y de revisión, que la Dirección general del ramo podría ejercitar, resultaba ineficaz por no tener disponible con la oportunidad necesaria dicho expediente, en razón á haberse elevado como justificante del libramiento á los centros encargados de examinar y censurar los pagos. En algunas provincias hemos visto seguir la práctica, á nuestro juicio abusiva, de que, una vez declarado el derecho á la devolución, se espere á que el interesado solicite la ejecución del fallo, instruyéndose con tal motivo otro nuevo expediente tan pesado y voluminoso como el primero; pero fundados en lo que dispone el párrafo último de este artículo, en que es aspiración general la de llegar á la simplificación de los trámites del expediente que, con sobrada razón, impacientan á los interesados, y por último, en que éstos formularon ya su pretensión de que se les devuelva lo indebidamente sastifecho, al deducir su reclamación, entendemos que con arreglo á lo prevenido en el artículo 102 del reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890, la Administración debe ejecutar el fallo en el término de quince días, sin necesidad de que haya instancia de parte, expidiendo desde luego la certificación de aquél y del ingreso, y reclamando á los interesados los documentos de personalidad, caso de que no los tuvieren ya presentados en el expediente, pues si así fuera, habrán de desglosarse de aquél y solicitar la conveniente orden de la Dirección general del Tesoro, previo el oportuno pedido de fondos para verificar el pago. Cuando la devolución se lleve á cabo, en virtud de sentencia del Tribunal contencioso-admi-

nistrativo, la certificación de ésta es la que se ha de unir como justificante al mandamiento de pago.

Art. 139. No se acordará la devolución de lo que el contribuyente crea pagado de más á virtud de una liquidación que haya sido consentida por no haberse deducido reclamación contra la misma en el plazo de quince días.

Para acordar la devolución será necesario providencia judicial ó administrativa en los casos siguientes:

1.º En los casos de adjudicación para pago de deudas, contándose los cinco años desde la fecha de la escritura de venta ó cesión de los bienes inmuebles ó derechos reales adjudicados con dicho objeto.

2.º En las devoluciones por cumplimiento de condiciones resolutorias, ó en virtud de sentencias declaratorias de la rescisión de contratos, en cuyo caso el plazo correrá desde que se cumpla la condición ó sea firme la sentencia.

Y 3.º En las de lo pagado de más por un error puramente material ó de hecho como equivocación aritmética al verificar la liquidación, señalamiento de tipo que no es aplicable al concepto liquidado ó doble pago de la misma cantidad en una ó distintas oficinas liquidadoras: en estos casos el plazo de cinco años se contará desde la fecha en que se hizo el pago indebido.

Cuando la devolución se funde en la errónea calificación jurídica del acto, ó en haberlo considerado sujeto al impuesto no estándolo, para solicitar la devolución es indispensable que la liquidación se haya impugnado en tiempo.

(Véase el comentario al art. 137.)

CAPITULO X

*Obligaciones de los funcionarios del orden judicial y sus auxiliares,
notarios y autoridades administrativas.*

Art. 140. Los jueces de primera instancia é instrucción, alcaldes, registradores de la propiedad, jueces municipales y encargados del Registro civil, notarios públicos, secretarios judiciales y escribanos de actuaciones están obligados á facilitar á la Administración los datos y noticias que ésta les reclame en el tiempo y forma que determina este reglamento, y bajo las penas que en el mismo se prescriben.

Art. 141. Los jueces de instrucción y de primera instancia cuidarán en su caso de que los escribanos actuarios ó secretarios judiciales que de ellos dependan remitan á los liquidadores de su respectiva jurisdicción un estado mensual de los juicios de abintestato y testamentaria que hayan aprobado durante dicho periodo.

Art. 142. Cuidarán asimismo de que los auxiliares expresados del orden judicial remitan mensualmente notas de los fallos ejecutoriados ó que tengan el carácter de sentencias firmes, por las cuales se adjudiquen, declaren, reconozcan ó trasmitan perpetua, indefinida, temporal, revocable ó irrevocablemente cantidades en metálico que no constituyan precio de bienes muebles é inmuebles ó de servicios personales.

Art. 143. Cuidarán también de que los expresados funcionarios remitan mensualmente estado de las adjudicaciones de efectos públicos, comerciales, frutos, géneros, caldos, y en general de toda

clase de bienes muebles, ya sea que se les adjudiquen á los demandantes en pago de débitos de cualquier clase ó de servicios, ó ya que se adjudiquen á tercera persona para pago de débitos, costas y demás conceptos análogos.

No se hará entrega de bienes muebles ó metálico á los acreedores sin que acrediten previamente el pago del impuesto, bajo la responsabilidad subsidiaria de los que la acordasen.

Es tan completa la inobservancia de los deberes de los auxiliares del poder judicial que se imponen en los artículos precedentes, que en nuestra larga carrera administrativa, y no obstante haber desempeñado el cargo de Abogado del Estado en distintas provincias, no hemos tenido ocasión de recibir ni una sola vez los datos á que dichos preceptos se refieren, siendo esto la causa de que se sustraigan al pago del impuesto multitud de actos de adjudicación y venta de bienes muebles y metálico, que podrían dar no escaso contingente, aumentando de una manera considerable los rendimientos de aquél. Por esta razón, los Delegados de Hacienda, y muy principalmente los Abogados del Estado, deben cuidar constantemente de recordar el cumplimiento de aquellos deberes, ya por medio de circulares en los periódicos oficiales, ya dirigiéndose directamente á las autoridades del orden judicial, á fin de que remitan mensualmente las noticias y datos á que los expresados artículos se refieren, y llamando muy especialmente su atención respecto á lo prevenido en el párrafo segundo del artículo 143, pues en poblaciones, por ejemplo, como la de Madrid, en que los juicios ejecutivos que se sustancian al cabo del año se cuentan por millares, es inconcebible que apenas en muy contados casos se presenten á liquidación documentos relativos á adjudicación ó venta de los bienes embargados.

Art. 144. Las autoridades administrativas que ejerciendo jurisdicción ó autoridad de cualquier especie, propia ó delegada, aprueben subastas de bienes muebles, están obligadas á pasar mensualmente á la Administración de Contribuciones de la provincia notas de las que se realicen, con expresión del valor de los bienes subastados y demás antecedentes que se determinen.

Esta obligación es extensiva á los comisionados de apremio cuando las subastas se hicieren en virtud de procedimiento para el cobro de débitos ó descubiertos á favor del Estado, de las provincias ó de los municipios.

Cuanto dejamos expuesto en el comentario anterior es aplicable á las autoridades administrativas, y muy especialmente á los agentes ejecutivos, que, incoando trimestralmente centenares de expedientes de apremio, jamás dan conocimiento á la Administración de las subastas que celebran de bienes muebles é inmuebles, y si las autoridades y funcionarios de todos los órdenes tienen el deber de auxiliar á la Administración á fin de que no se defrauden los intereses del Tesoro, aquel deber es más ineludible tratándose de funcionarios del orden administrativo.

Art. 145. Los Registradores de la propiedad no admitirán documento alguno á inscripción ó registro sin que conste extendida en aquél la nota de estar satisfecho el impuesto, ó la de que el acto á que el documento se refiera se halla exento de pago.

Art. 146. Los encargados del Registro civil formarán, con referencia á los libros de la sección de defunciones del mismo, relaciones nominales de los fallecidos, con los datos que la Administración señale.

Las relaciones que forme la Dirección general de los Registros civil y de la propiedad se remitirán trimestralmente á la Dirección general de Contribuciones, y en igual periodo se enviarán á los liquidadores respectivos del impuesto de derechos reales las formadas por los jueces municipales.

Art. 147. Los notarios estarán obligados á facilitar á la Administración las noticias que ésta les reclame, por sí ó por medio de sus agentes, sobre actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones respectivas, y se hallen sujetos al pago del impuesto.

Art. 148. Formarán también mensualmente un índice explicativo de todas las escrituras que autoricen sobre actos ó contratos por los cuales se trasmitan bienes de cualquier clase, ó se constituyan, trasmitan, reconozcan, modifiquen ó extingan derechos, cuyo índice remitirán al liquidador del partido.

Los agentes de Bolsa y corredores de comercio que intervengan en operaciones de préstamos con garantías de efectos públicos, deberán dar cuenta á la Administración de Contribuciones de la provincia de cada una de ellas, dentro del término de un mes.

Art. 149. Todo notario que autorice cualquier documento sujeto al pago del impuesto, expresará al pie del mismo la obligación de presentarlo á liquidar dentro del plazo determinado, y las responsabilidades en que se incurre por los interesados en el caso de no efectuarlo.

Art. 150. Los escribanos actuarios ó secretarios judiciales están obligados á advertir á los interesados en cuyo favor recaigan fallos que produzcan entregas de cantidades en metálico sujetas al impuesto el deber en que están de presentar á la liquidación las declaraciones consiguientes y los plazos señalados para el pago.

Esta advertencia habrá de hacerse por diligencia escrita que firmarán los interesados, ó en su defecto tendrá lugar por los medios que establecen las leyes de Enjuiciamiento.

Igual advertencia y con iguales requisitos harán á los adjudicatarios de bienes muebles.

Art. 151. Los notarios públicos y los escribanos actuarios quedan obligados á expedir en papel de oficio las copias que la Administración de su provincia, ó de otra cualquiera, exija de los documentos que autoricen y se refieran á actos ó contratos sujetos al impuesto y que no hubieran sido presentados en tiempo hábil, á reserva de que les sean satisfechos sus derechos por los interesados.

(Véase el comentario al art. 112.)

Cuando los notarios expidan las copias de documentos á que este artículo se refiere, cuidarán de consignar al pie de los mismos el importe de los honorarios que según arancel devenguen por ellas, á fin de que la Administración pueda hacerlos efectivos por la vía de apremio en unión del reintegro del timbre correspondiente á dichas copias y demás responsabilidades en que hayan incurrido los contribuyentes morosos, pues no sería justo que se obligara á dichos funcionarios á entenderse directamente con los interesados para hacer efectivos sus honorarios, cuando es la Administración la que les obliga á expedirlos.

Art. 152. No se admitirán por los juzgados, tribunales ordinarios y especiales ni por las oficinas ni corporaciones del Municipio, de la Provincia ó del Estado documentos en que no conste haber pagado el impuesto de derechos reales y trasmisión de bienes ó la nota á que se refiere el art. 102 de este reglamento, si por ellos se constituyen, transmiten, reconocen, modifican ó extinguen derechos reales ó meramente se transmiten bienes inmuebles ó muebles, perpetua, indefinida, temporal, revocable ó irrevocablemente.

Los juzgados, tribunales, oficinas y corporaciones devolverán á los interesados los documentos que se presenten como otorgados sin los requisitos que la ley exige, y no permitirán que queden de ellos testimonio, copia ni extracto en los expedientes administrativos ó judiciales, pero darán conocimiento de ellos á la Administración respectiva.

Las autoridades ó funcionarios que faltasen á lo prevenido en los párrafos anteriores incurrirán en una multa igual al 10 por 100 del importe de los derechos defraudados, que en caso de reincidencia se elevará al 25 por 100.

(Consúltense las Reales órdenes de 14 y 21 de Febrero y 30 de Marzo de 1889.)

CAPÍTULO XI

Prescripciones penales y perdones.

Art. 153. Los contribuyentes que incurriesen en multa por falta de presentación de documentos ó de pago del impuesto dentro de los plazos señalados, aun cuando sean relevados de dicha pena, satisfarán precisamente en todos los casos el interés de demora á razón del 6 por 100 anual.

Este interés comenzará á devengarse desde el día siguiente inclusive á la fecha en que hayan incurrido en la multa.

Art. 154. El procedimiento para la exacción de toda clase de multas será puramente administrativo y se incoará y seguirá por la vía de apremio conforme á instrucción, sin que pueda entablarse recurso alguno mientras no se realice el pago.

La prevención contenida en el artículo precedente tiene su origen y fundamento en el art. 9.º de la ley de Contabilidad de 25 de Junio de 1870, y bueno es advertir que como por virtud de dicha disposición la Administración ejerce una jurisdicción privativa para el cobro de todos los créditos liquidados á su favor, no ha de ser obstáculo á que aquélla los haga efectivos por la vía de apremio el que los bienes del deudor se hallen embargados ó á disposición de los tribunales ordinarios, pues la Administración debe continuar los procedimientos ínterin no se suscite la correspondiente tercería ó se haga la consignación del importe del débito.

Art. 155. Las multas contra particulares señaladas en este reglamento se considerarán impuestas de derecho por el mero transcurso de los plazos legales para presentación de documentos y pago

del impuesto, y en su virtud se liquidarán y exigirán desde luego por los liquidadores, á reserva de dar cuenta para su aprobación á los Delegados de Hacienda, y sin perjuicio de los recursos que los interesados estimen procedentes contra las mismas.

(Véase el comentario al art. 7.º de la ley.)

Art. 156. Las multas en que incurran las autoridades ó funcionarios de que trata el capítulo anterior por su intervención en la gestión del impuesto ú omisión de los deberes que este reglamento les impone se pondrán por los Delegados de Hacienda é impondrán por el Ministerio.

Las en que incurran los alcaldes y secretarios de ayuntamientos se impondrán por los Delegados de Hacienda.

Es muy natural la distinción que en este artículo se establece respecto á las facultades para imponer las multas establecidas en este reglamento, pues sería ocasionado á conflictos y contrario á los principios que regulan la separación de los poderes públicos que la autoridad económica provincial impusiera las multas en que puedan incurrir las autoridades y funcionarios del orden judicial. En virtud de dicha distinción, corresponde únicamente al Delegado de Hacienda imponer aquellas en que incurran los contribuyentes ó los funcionarios del orden administrativo, como son los alcaldes, secretarios de ayuntamiento, liquidadores del impuesto, agentes ejecutivos, etc., limitándose tan sólo á proponer las demás cuya imposición corresponde al Ministerio de Hacienda.

Art. 157. Cuando haya fallecido el contribuyente incurso en la multa, sus herederos estarán dispensados de la misma, pero no del pago de los derechos é intereses de 6 por 100 de demora.

Art. 158. La tercera parte de las multas impuestas corresponde en todos los casos á los liquidadores.

En el caso de que haya denunciante, éste tendrá derecho, una vez aprobada la denuncia, á percibir el resto de la multa, ó sean las dos terceras partes.

No obstante la opinión que dejamos consignada en el comentario al artículo 7.º de la ley respecto al derecho de los Abogados del Estado liquidadores de percibir la tercera parte de las multas, con posterioridad hemos tenido noticia de que en las altas regiones oficiales no impera el mismo criterio, y que se ha promovido expediente á fin de declarar como medida de carácter general que los referidos Abogados del Estado no tienen derecho á aquella participación. No dudamos que dicha resolución podrá dictarse, pero sí creemos que no será sin infringir de una manera manifiesta el precepto claro de la ley, que no distingue entre los liquidadores Abogados del Estado y los liquidadores Registradores de la propiedad. Las razones que se aducen como fundamento de aquella opinión, y que consisten en que la liquidación es función propia del Abogado del Estado, mientras que para el Registrador de la propiedad es una función aneja, y además que el primero disfruta sueldo y el segundo percibe honorarios, no son en manera alguna bastantes á convencernos, pues en cuanto á la primera, no es exacto que los Abogados del Estado hayan estado encargados nunca de la liquidación ni constituyera ésta una función privativa y propia del cargo, hasta que por Real decreto de 16 de Marzo de 1886 se les confirió aquel encargo en las capitales de provincia, del propio modo que lo había sido antes á los Registradores de la propiedad; y respecto á la segunda, no es menos cierto que sueldo perciben también los empleados de aduanas y los inspectores de Hacienda de la Administración provincial, y sin embargo se les reconoce derecho á una participación en las multas de los respectivos ramos.

Consúltese, respecto á la forma de hacer la distribución á partícipes en las multas, la circular de 5 de Noviembre de 1889.

Art. 159. Las multas que procedan por retraso en la presentación de documentos á la liquidación, ó en el pago una vez liquidados, se satisfarán en metálico, abonándose en el papel correspondiente las impuestas por cualquier otro concepto á las autoridades, funcionarios, Sociedades ó particulares, por faltas á que señale tal pena este reglamento.

Los intereses de demora siempre se ingresarán en metálico.

Aunque el precepto contenido en el artículo anterior de que las multas en que incurran los contribuyentes por falta de presentación de documentos y pago del impuesto está en abierta oposición con lo terminantemente prevenido en el art. 196 de la ley del Timbre, que prescribe que se han de hacer efectivas en papel de pagos al Estado, nos parece que la innovación introducida de que se hagan efectivas en metálico ha de corregir no pocos abusos, y además, es conveniente para facilitar los devoluciones cuando tenga lugar la condonación de dichas responsabilidades ó se revoque el fallo en que se impusieron.

Art. 160. Al hacerse efectivo el importe de las multas, se liquidará la parte correspondiente al Tesoro, al liquidador y al denunciante. La perteneciente al liquidador, y al denunciante en su caso, podrá, á voluntad del contribuyente, abonarse en la oficina liquidadora del partido ó en la Tesorería de la provincia, como depósito administrativo. En el primer caso el liquidador dará el oportuno recibo y conservará en depósito la cantidad hasta que le sea comunicada la orden de entrega, que verificará al denunciante, también bajo recibo, haciendo suya la parte que le corresponda.

En el segundo caso la Administración ordenará la entrega de la parte que corresponda á cada uno de los partícipes dentro del mes en que se haga efectiva, si esto tuvo lugar antes del día 20, y en otro caso en el mes siguiente.

Las órdenes de entrega no se expedirán hasta que haya transcurrido el plazo para reclamar contra la multa.

El deseo, sin duda, de facilitar á los liquidadores y denunciantes el percibo de las cantidades que como partícipes en las multas les correspondan ha sido causa de que se autorice á los contribuyentes á ingresar dichas participaciones en las oficinas liquidadoras, que no son cajas del Tesoro; y este procedimiento, á nuestro juicio, ha de producir en muchos casos grandes perturbaciones en la contabilidad del impuesto, toda vez que contrayéndose, como no puede menos de contraerse en los estados de liquidación y valores el total importe de las multas, habrá que

instruir el oportuno expediente en cada caso para dar de baja la parte de aquél que no ingrese en el Tesoro, por percibirla directamente el liquidador y el denunciante.

Art. 161. No se concederán perdones generales de multas sino en virtud de una ley.

En los perdones individuales no alcanzará la gracia á la parte correspondiente al liquidador y al denunciante, si lo hubiere.

Lo que prescribe el párrafo segundo de este artículo, respecto á los perdones individuales de multa, respetando los derechos que en las mismas corresponden á los liquidadores y denunciante, se halla en abierta oposición con lo determinado en el art. 7.º del reglamento de procedimientos, de 15 de Abril de 1890, que faculta al Ministro de Hacienda para rebajar ó dispensar en totalidad las multas impuestas, y á nuestro juicio tan opuestas prescripciones ofrecen graves inconvenientes, pues si es justo y legítimo respetar los derechos adquiridos por el particular que presta un servicio á la Administración, denunciándole actos sujetos al impuesto, y también por regla general los que al funcionario público otorga la ley, no lo es menos investir al Ministro de las facultades tan amplias y necesarias como es menester para que, apreciando en determinados casos las especiales circunstancias que á favor de los interesados concurren, pueda otorgarles la gracia que de otra suerte resultaría ilusoria; porque en los casos en que exista denunciante particular, con arreglo á lo prevenido en los arts. 114 y 158 de este reglamento, el perdón de multas se hace de todo punto imposible, por no tener en aquéllas participación alguna el Estado. Entendemos, pues, que hubiera sido más acertado dejar reservado á la facultad ministerial el perdonar la tercera parte de la multa correspondiente al liquidador, cuando no fueran condonables las otras dos terceras partes, por existir denunciante particular.

Art. 162. El perdón individual de todas las multas mencionadas en este reglamento corresponde exclusivamente al Ministro de Hacienda, el cual sólo podrá concederlo por motivos justos y circunstancias muy extraordinarias debidamente justificadas.

Si al exigirse la multa al interesado presentara la instancia solicitando la condonación, entonces el importe de aquélla ingresará como depósito administrativo, sin que pueda distribuirse entre los partícipes hasta que recaiga resolución.

Aunque estimamos que la gracia del perdón de multa puede otorgarse con más amplitud que la de concesión de prórrogas para la presentación de documentos y pago del impuesto, por cuanto aquélla perjudica menos que ésta á los intereses del Tesoro, pues presupone el ingreso de los derechos liquidados, consideramos también abusivo el otorgarla sistemáticamente cuando el reglamento exige la concurrencia de requisitos y la existencia de circunstancias extraordinarias, cuya justificación es de todo punto indispensable, porque faltará á la pena el carácter de ejemplaridad necesario si los contribuyentes se persuaden de que el perdón se obtiene por el más fútil pretexto, como con frecuencia acontece, y tal circunstancia es aún más digna de tenerse en cuenta en los perdones generales.

Del contexto del párrafo segundo de este artículo parece desprenderse que si los interesados no presentan, al verificar el pago de las cuotas, la instancia solicitando la condonación, la multa ha de hacerse efectiva, ingresando su importe en el Tesoro con carácter definitivo, pues aunque en el artículo siguiente no se expresa de un modo terminante que tal requisito sea indispensable para dar curso á la instancia en solicitud de perdón, no es racional presumir que se haga de peor condición al que lo solicita, el cual, según lo dispuesto en este artículo, habrá de ingresar el importe de la multa como depósito administrativo, que al que no lo solicitare, y de cuyo silencio puede deducirse que no se propone intentar aquel recurso.

(Consúltense respecto á las causas para el perdón de multa las Reales órdenes de 24 de Enero, 14 de Febrero y 25 de Junio de 1889 y la de 12 de Mayo de 1892.)

Art. 163. No se dará curso á instancia alguna en solicitud de perdón de multa sin que conste que se ha presentado el documento, girado y hecho efectiva la liquidación é intereses de demora cuando hubiese lugar á ellos y aprobada la multa por el Delegado.

(Véase el comentario al artículo anterior y el correspondiente al artículo 7.º de la ley.)

Aunque las multas se consideran impuestas [de derecho por el mero transcurso del tiempo, conforme á lo prevenido en el art. 155, y son desde luego exigibles por los liquidadores, tal exacción no entraña un acto de carácter definitivo mientras no recibe la sanción del delegado de Hacienda, por cuya circunstancia este artículo exige como requisito necesario para dar curso á las solicitudes de perdón de multa que ésta haya sido aprobada por dicha autoridad económica, pues de otra suerte podría darse el caso de solicitar el perdón de una multa que en definitiva no se estimare procedente, y claro es que no ha lugar á solicitar de gracia lo que se debe de justicia.

Art. 164. No se impondrán otras multas que las señaladas por este reglamento, cualesquiera que sean el concepto penado y la fecha en que se hubiere incurrido en falta.

Alguna contradicción existe entre lo que este artículo previene y lo preceptuado en el 155 al declarar que las multas se consideran impuestas de derecho por el mero transcurso de los plazos legales para la presentación de documentos y pago del impuesto, pues, ateniéndose rigurosamente al último, es incuestionable que los que antes de 1.º de Julio último hubieren incurrido en la multa del veinticinco por ciento, considerándose impuesta de derecho por el mero transcurso del plazo, no sería posible hacer aplicación del nuevo precepto contenido en el art. 165 que redujo al diez por ciento en todos los casos la multa por falta de presentación de documentos. Sin embargo, como por excepción es axioma jurídico que las leyes de carácter penal tienen efecto retroactivo en lo que favorecen al infractor ó reo, inspirándose en aquél el artículo que examinamos, establece que no podrán imponerse otras multas que las establecidas en este reglamento, cualquiera que sea el concepto penado y la fecha en que se hubiere incurrido en falta.

Art. 165. En todos los casos en que los contribuyentes obligados á satisfacer el impuesto dejen de efectuarlo por no presentar en tiempo hábil los documentos necesarios á la liquidación, sea ésta

provisional ó definitiva, pagarán una multa equivalente al 10 por 100 de las cuotas que se liquiden para el Tesoro, además del interés del 6 por 100 anual de demora.

En las liquidaciones definitivas, aun cuando se hayan presentado los documentos en tiempo, satisfarán los interesados la misma multa del 10 por 100 sobre la diferencia que resulte entre lo satisfecho por la provisional y lo que haya de satisfacerse por la definitiva, siempre que al verificar la primera se ocultaran bienes cuyo valor exceda del 25 por 100 del caudal hereditario.

Este artículo ofrece la novedad, comparado con el 170 del anterior reglamento, de haber suprimido la multa del veinticinco por ciento en que incurrían los que dejaran transcurrir, sin presentar los documentos, doble plazo del señalado al efecto, medida que nos parece justísima, pues en orden á la infracción reglamentaria, nada influye en la atenuación ó agravación de la falta el más ó menos tiempo que el contribuyente demore la presentación de documentos, circunstancia que, siendo de apreciar tan sólo para estimar el perjuicio que al Estado se irroga con diferir el pago, se halla ya atendida por la mayor responsabilidad que contraen de satisfacer mayor interés de demora.

Es digna de llamar la atención también la prevención contenida en el párrafo segundo de este artículo respecto á la procedencia de la multa por diferencias entre la liquidación provisional y la definitiva, porque era muy frecuente el caso de que los contribuyentes, para eludir la responsabilidad en que incurrían no haciendo oportunamente la presentación de documentos, hacían declaraciones diminutas de bienes para la liquidación provisional, con lo cual conseguían legalizar su situación, no obstante de privar al Tesoro con la ocultación de bienes de la mayor parte del impuesto que de otro modo hubieren de satisfacer. Pero obsérvese bien que para que esas diferencias sean originarias de la responsabilidad que se impone, no basta que alcance al veinticinco por ciento la diferencia entre lo liquidado provisionalmente y lo que se liquide en la definitiva, pues si tal aumento consiste en el mayor valor que se haya dado á los bienes en la segunda, no hay fundado motivo para presumir una ocultación voluntaria, siendo por consecuencia necesario que aquella diferencia sea debida á la

declaración de bienes que no fueron comprendidos en la provisional. Así, por ejemplo, si para liquidar provisionalmente una testamentaria se ha declarado un caudal importante 50.000 pesetas y consistente en dos casas, aun cuando al verificar la definitiva el valor dado á dichas fincas se haga subir á 70.000 pesetas, los contribuyentes no incurrirán en multa por la diferencia; pero si en los documentos presentados para la liquidación definitiva se consigna como perteneciente al caudal hereditario otra finca más valorada en 15.000 pesetas, ha lugar á exigir la responsabilidad á que se refiere el párrafo segundo de este artículo.

Art. 166. El contribuyente que, habiendo presentado en tiempo los documentos, no satisfaga el impuesto liquidado dentro de los plazos señalados en el art. 106, pagará la multa del 10 por 100. Esta multa será exigible simultáneamente con la establecida en el artículo anterior en los casos que procediese.

(Consúltese el comentario al art. 106 de este reglamento.)

Art. 167. Las autoridades que no presten á la Administración ó á sus representantes los auxilios que les reclame para asuntos propios del impuesto, sufrirán una multa de 5 á 25 pesetas, sin perjuicio de las penas que correspondan si, formándose causa, apareciese su resistencia á la prestación de los auxilios reclamados, connivencia en algún fraude ú ocultación.

Si en juicio ó fuera de él admitiesen un documento que no haya contribuído, siendo de los sometidos al impuesto, incurrirán en una multa igual al 10 por 100 del importe de los derechos defraudados, que en caso de reincidencia se elevará al 25 por 100.

Los agentes que se negasen á facilitar los datos necesarios para cotejar los libros registro de liquidación con las notas de las operaciones que con arreglo al art. 78 del Código de Comercio deben pasar á la Junta sindical y con los demás antecedentes que deben obrar en poder de ésta sobre las ventas y operaciones intervenidas por los expresados agentes, incurrirán en la multa de 1 á 5 pesetas por vez primera, y de 5 á 10 cuando la falta se repita.

Los Bancos, Sociedades civiles ó mercantiles ó los particulares que devolvieren metálico ó valores depositados en sus cajas á los que funden su derecho en cualquier título hereditario, ó que autoricen la transferencia de acciones por igual título, sin que los interesados acrediten el pago del impuesto correspondiente, ya en virtud de liquidación definitiva ó ya de la parcial á que se refiere el art. 61 de este reglamento, incurrirán en la multa de un 10 por 100 de los derechos defraudados, que en el caso de reincidencia se elevará al 25 por 100.

Los establecimientos de crédito, sociedades de todas clases y comerciantes que hicieren préstamos con la garantía y requisitos que determina el art. 18, párrafo primero, de este reglamento, serán responsables del pago del impuesto y multa de 10 por 100, que se elevará al 25 por 100 en caso de reincidencia, si cancelasen parcial ó totalmente alguno en que no esté acreditada la tributación correspondiente á su constitución, exhibiendo el interesado las cartas de pago ó documentos que justifiquen que ha tenido efecto.

En igual pena incurrirá la Junta sindical del Colegio de Agentes, aplicada proporcionalmente á los individuos que asistan al acto, si oyen ó admiten reclamaciones sobre negociaciones sin presentar la póliza en la que aparezca consignado el pago del impuesto de derechos reales.

Art. 168. Los registradores de la propiedad que admitan á inscripción cualquier documento de los sujetos al impuesto, sin que conste en él la nota de haberlo satisfecho, responderán subsidiariamente con su fianza y demás bienes que posean del pago del impuesto.

Si registrasen algún documento de los declarados exentos del impuesto ó no sujetos al mismo, en el que no conste la nota del liquidador, ó dejasen de poner de manifiesto á los agentes de la Administración, autorizados al efecto, las cartas de pago ó las copias en su caso que deben conservar en su poder, como previene

el art. 248 de la ley Hipotecaria, y los libros del registro, según determina el 280, incurrirán la primera vez en la multa de 5 á 25 pesetas, según las circunstancias del caso, y doble en el de reincidencia, sin perjuicio de poner su falta en conocimiento del Ministerio de Gracia y Justicia, para la resolución que proceda.

Art. 169. Responden los liquidadores de la multa del 10 por 100 por falta de pago del impuesto, dentro de los diez y seis días siguientes á la presentación de documentos, así como del interés del 6 por 100 anual que se impone por demora á los contribuyentes, si por apatía, falta de celo ó por consideraciones indebidas hacia los deudores del impuesto no ingresan dentro del plazo marcado las cantidades que deben satisfacer.

La falta de entrega por los liquidadores de los partidos de los fondos que recauden en los plazos reglamentarios los hará responsables del pago de intereses de demora, á razón de 6 por 100 anual.

Art. 170. De toda alteración que se haga en los amillaramientos de la riqueza inmueble darán los alcaldes noticia en el mismo día al liquidador respectivo, y si no lo verifican, incurrirán en la multa de 10 á 50 pesetas, que será exigible solidariamente del alcalde y secretario del Ayuntamiento.

(Consúltese el comentario al art. 9.º de la ley.)

Art. 171. Los notarios que autoricen documentos sin que se les haga constar por los interesados que el título ó instrumento mediante el cual acreditan el derecho que se impone, modifica, reconoce, trasmite ó extingue, pagó el impuesto ó se halla exento de él, incurrirán en la multa de 50 pesetas por primera vez, y de 50 más por cada reincidencia.

En iguales penas incurrirán si no advierten en todos los casos á los interesados los plazos en que deben presentar los documentos á la liquidación del impuesto y las penas que están señaladas.

Estas multas son independientes de la acción que se reserva á los interesados para poder reclamar de los notarios el reintegro de las penas en que hubieren incurrido por consecuencia de su falta de cumplimiento del deber que les impone el párrafo anterior.

Art. 172. Incurren los notarios en la multa de 1 á 5 pesetas si dejan de remitir á los liquidadores de su distrito el índice mensual prevenido en el art. 148, y en la de 5 á 10 cuando la falta se repita; y en iguales multas incurrirán los agentes que infrinjan el artículo 148, párrafo segundo.

Art. 173. Incurren también en la multa de 125 á 250 pesetas, según la gravedad de la falta, si de cualquier modo alterasen en los documentos el verdadero valor sujeto al derecho, sin perjuicio de la pena que les corresponda en la causa que se les forme por falsificación.

Como los notarios al consignar en los documentos el valor de los bienes objeto del contrato han de atenerse al que las partes les indiquen, sin que esté á su alcance conocer cuál sea el verdadero, es evidente que la penalidad señalada en este artículo se refiere al caso en que en la copia del documento que expidan se disminuya el valor con relación al figurado en la matriz ó protocolo, pues no de otro modo podría darse el caso de la responsabilidad criminal por falsedad á que dicho precepto se refiere.

Art. 174. Los escribanos ó secretarios de juzgados ó tribunales y demás autoridades y funcionarios que admitan un documento en el que no conste la nota de pago del impuesto ó la á que se refiere el art. 102, incurrirán en una multa de 5 á 25 pesetas.

ARTÍCULOS ADICIONALES

1.º Las disposiciones del presente reglamento comenzarán á regir y aplicarse desde 1.º de Octubre.

2.º Los actos, herencias ó contratos anteriores á dicha fecha que se presenten á liquidar en el plazo de seis meses, á partir de la misma, se liquidarán por las tarifas vigentes en la época en que hubiese tenido lugar la transmisión legal, siempre que les fuesen más favorables. Pasado este plazo, se liquidarán sin excepción con arreglo al presente reglamento.

3.º Los actos, herencias y contratos anteriores á 1.º de Julio del corriente año que se presenten á liquidar hasta el 31 de Diciembre del mismo no devengarán multas ni intereses de demora, aun cuando estuviesen en ellos incursos.

Si por alguno de dichos actos, herencias ó contratos se hubiese exigido multa ó intereses de demora, se entenderán ambas cosas condonadas, procediéndose á su devolución.

4.º Forma parte integrante de este reglamento la tarifa adjunta y notas aclaratorias de la misma.

(Consúltese el comentario á los artículos adicionales de la ley.)

ARTÍCULO TRANSITORIO

En cumplimiento de lo que prescribe el artículo transitorio de la ley de 25 del actual, y hasta que se lleve á cabo lo ordenado en el mismo, estarán en suspenso las disposiciones de este reglamento en lo referente á las transmisiones que en el expresado artículo transitorio se determinan.

Aprobado por S. M.—Madrid 25 de Septiembre de 1892.—El Ministro de Hacienda, JUAN DE LA CONCHA CASTAÑEDA.

TARIFA GENERAL

del impuesto sobre derechos reales y transmisión de bienes, comprensiva de todos los actos y contratos sujetos al mismo, sea cualquiera la fecha de su otorgamiento, ó de la adquisición legal, con arreglo á la ley de 31 de Diciembre de 1881, modificada por las bases de la de 30 de Junio de 1892 y ley y reglamento de 25 de Septiembre siguiente.

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Adjudicaciones.			
De bienes inmuebles y derechos reales en pago y para pago de deudas. (Art. 2.º de la ley y 4.º del reglamento.).....	3 por 100	»	1
De bienes muebles, metálico y efectos de igual naturaleza transmitidos irrevocable ó perpetuamente. (Véase <i>Muebles</i> .)			
De bienes de la misma clase por vía de comisión ó encargo para pago de deudas. (Véase <i>Muebles</i> .)			
Ajuar de casa y ropas de uso personal.			
Las adquisiciones de bienes de esta clase que se realicen por sucesión hereditaria ó donación <i>mortis causa</i> . (Art. 3.º, caso 5.º de la ley, y art. 28, caso 5.º del reglamento.).....	0,10	»	2
Anotaciones de embargo y secuestros.			
Las anotaciones de embargo para hacer efectivos créditos no garantidos con hipotecas, y las de secuestro y prohibición de enajenar, dictadas en asuntos civiles ó criminales, cuando sea conocida la cuantía de la obligación. (Artículo 2.º de la ley y 11 del reglamento.)...	0,10	»	3
Cuando sea indeterminada su cuantía. (Idem <i>id.</i>).....	»	3	4
Aportaciones.			
(Véase <i>Sociedades y Sociedad conyugal</i> .)			

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Aprovechamiento de aguas. Las concesiones de esta clase que se otorguen por el Estado y los contratos que sobre ellas lleven á cabo el Estado, las provincias ó los municipios. (Art. 3.º de la ley, párrafo 15, y art. 28 del reglamento, párrafo 15.).....	0,10	»	5
Arrendamiento de bienes inmuebles. Los contratos de arrendamientos, aun cuando no sean inscribibles en el Registro de la propiedad, subarriendos, subrogaciones, cesiones y retrocesiones cuando se verifiquen por escritura pública. (Art. 2.º de la ley y art. 10 del reglamento.).....	0,10	»	6
Arrendamientos anteriores al año de 1800. (Véase <i>Bienes y censos del Estado</i> .)			
Beneficencia. Las adquisiciones de bienes y derechos de todas clases á favor de los establecimientos de Beneficencia sostenidos por el Estado, las provincias y los municipios, sea cualquiera el título en virtud del cual se realicen. (Art. 3.º, párrafo 6.º de la ley, y art. 28, caso 6.º del reglamento.).....	0,10	»	7
Las que se realicen á favor de los establecimientos de Beneficencia de carácter privado, sostenidos con fondos particulares, devengarán por el concepto de la tarifa general, según el título de que se trate.			
Bienes y censos del Estado. Las adquisiciones hechas directamente de bienes y censos del Estado á virtud de las leyes desamortizadoras, y las reducciones de censos de la misma procedencia. (Art. 3.º de la ley, casos 8.º			

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
y 9.º, y art. 28, casos 8.º y 9.º del reglamento.).....	0,10	»	8
Canales de riego.			
Los actos de traspaso del derecho de explotación y los de transmisión en cualquier forma de los canales de riego, siempre que deban revertir al Estado, concluido el término de la concesión, y los de adquisición de bienes para la construcción de los mismos en virtud de la ley de expropiación. (Art. 3.º de la ley, caso 11, y art. 28, caso 11 del reglamento.).....	0,10	»	9
Capellanías y cargas eclesiásticas.			
Las transmisiones de bienes de dicha procedencia, patronatos, memorias y obras pías y redenciones de cargas eclesiásticas, y demás que se realicen con arreglo al convenio celebrado con Su Santidad. (Art. 3.º de la ley, caso 12, y artículo 28, caso 12 del reglamento.)...	0,10	»	10
Cédulas hipotecarias, títulos y pagarés.			
Las cédulas, pagarés y títulos hipotecarios, ya sean al portador ó transmisibles por endoso, que emitan los particulares ó Sociedades. (Art. 2.º de la ley y artículo 17 del reglamento.).....	0,10	»	11
Censos.			
La constitución, transmisión, modificación y extinción ó redención de censos, foros y subforos. (Art. 2.º de la ley y artículo 7.º del reglamento.).....	3	»	12
Su transmisión por título hereditario ó donación <i>mortis causa</i> pagará con arreglo al grado de parentesco entre el testador y el adquirente. (Art. 2.º de la ley y artículo 21 del reglamento.)			
Censos del Estado.			
(Véase <i>Bienes y censos del Estado</i> .)			

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Cesiones.			
Las que se verifiquen á título oneroso de bienes inmuebles ó derechos reales. (Artículo 2.º de la ley y art. 4.º del reglamento.).....	3	»	13
Las que de los mismos bienes se verifiquen á título lucrativo pagarán por el tipo de las donaciones <i>inter vivos</i> .			
Las de bienes muebles, metálico, valores y efectos. (Véase <i>Muebles</i> .)			
Colonias agrícolas.			
Las compras y primeras enajenaciones de los bienes que disfruten en la actualidad los beneficios de colonias agrícolas y poblaciones rurales, y la primera transmisión de las mismas por sucesión directa. (Art. 3.º, párrafo 7.º de la ley y artículo 28, caso 7.º del reglamento.)..	0,10	»	14
Compraventas.			
La transmisión de bienes inmuebles y de rechos reales por dicho título, sean con cláusula de retrocesión ó sin ella. (Artículo 2.º de la ley y artículos 4.º y 5.º del reglamento.).....	3	»	15
Contratos de obras.			
Los contratos de ejecución de obras de todas clases cuyo valor ó precio exceda de 1.000 pesetas. (Art. 2.º de la ley y 12 del reglamento.).....	0,10	»	16
Cuando no conste la cuantía del contrato. (Idem <i>íd.</i>).....	»	3	17
Contratos de transmisión ó negociación de efectos públicos y valores industriales ó mercantiles.			
Los contratos de transmisión de efectos públicos, valores industriales ó mercantiles y mercaderías en que intervenga agente de comercio. (Art. 2.º de la ley y art. 16, párrafo 3.º del reglamento.)..	0,10	»	18

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Contratos de suministro. (Véase <i>Muebles</i> .)			
Derechos reales (excepto la hipoteca).			
La constitución, reconocimiento, modificación, transmisión y extinción de los derechos reales sobre bienes inmuebles. (Artículo 2.º de la ley y art. 7.º del reglamento.).....	3	»	19
Documentos privados.			
Los documentos privados, de cualquier clase que sean, que contengan actos que no se hallen expresamente sujetos al impuesto (Art. 2.º de la ley y art. 19 del reglamento):			
Si la cuantía no excede de 5.000 pesetas.	»	2	20
De 5.000 á 25.000	»	3	21
De 25.000 en adelante.....	»	4	22
Los de cuantía indeterminada.....	»	3	23
Donaciones «inter vivos» de bienes inmuebles y derechos reales.			
Pagarán según el grado de parentesco entre el donante y el donatario y por los tipos establecidos para herencias y legados. (Art. 2.º de la ley y art. 20 del reglamento.)			
Las de bienes muebles. (Véase <i>Muebles</i> .)			
Donaciones «mortis causa»			
Las de bienes de todas clases pagarán con arreglo á la escala establecida para herencias y legados. (Art. 2.º de la ley y artículo 21 del reglamento.)			
Dotes.			
Tanto las voluntarias como las necesarias, pagarán como las donaciones <i>inter vivos</i> y según la clase de bienes en que consistan.			

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Ensanche de la vías públicas. Los contratos de adquisición de terrenos que los ayuntamientos y las provincias hagan para el ensanche de las vías públicas. (Art. 3.º, caso 14 de la ley, y artículo 28, caso 14 del reglamento.) (Véase <i>Zonas de ensanche</i> .).....	0,10	»	24
Expropiación forzosa. (Véase <i>Canales de riego, Ferrocarriles y ensanche de las vías públicas</i> .) Ferrocarriles. Los actos de traspaso del derecho de explotación y los de transmisión en cualquier forma de los ferrocarriles, así como los de adquisición de terrenos á virtud de la ley de Expropiación forzosa, siempre que las líneas hayan de revertir al Estado trascurrido el término de la concesión. (Art. 3.º, casos 10 y 16 de la ley, y art. 28, casos 10 y 16 del reglamento.).....	0,10	»	25
Fianzas. Las fianzas de todas clases y las judiciales y administrativas, ya sean pignoraticias ó puramente personales, cualquiera que sea el objeto á que se refieran y la clase de documentos en que consten. (Art. 2.º de la ley y art. 11 del reglamento.).....	0,10	»	26
Cuando sea desconocido ó indeterminado el importe de la obligación que con ellas se garantice. (Idem íd.).....	»	3	27
La cancelación ó extinción de las que se otorguen en garantía de la recaudación de fondos del Estado. (Art. 3.º, caso 1.º de la ley, y art. 28, caso 1.º del reglamento.).....	0,10	»	28
Fideicomiso. Los fideicomisos (1), cuando no sea cono-			

(1) Se ha tenido en cuenta lo que dispone el Código civil en la disposición transitoria 2.ª respecto á fideicomisos.

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
cido antes del plazo de un año el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario. (Art. 22 del reglamento.).....	2	»	29
Transcurrido el plazo del año sin que sea conocido tampoco el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario.....	9	»	30
Cuando sea conocido el heredero fideicomisario dentro del año, pagará con arreglo al grado de parentesco con el testador.			
Cuando el heredero fiduciario pueda disfrutar temporal ó vitaliciamente parte ó toda la herencia, pagará como usufructuario con arreglo al grado de parentesco con el causante (1).			
Foros.			
(Véase <i>Censos</i> .)			
Habitación.			
(Véase <i>Derechos reales</i> .)			
Herencias.			
Las de bienes de todas clases. (Art. 2.º de la ley y art. 21 del reglamento.)			
Entre ascendientes y descendientes legítimos é hijos legitimados por subsiguiente matrimonio.....	1	»	31
Entre cónyuges de la porción ó cuota usufructuaria que adquieran por ministerio de la ley.....	1	»	32
En favor del alma del testador.....	1	»	33
Entre ascendientes y descendientes naturales, hijos legitimados por rescripto real y los adoptados.....	2	»	34
Entre cónyuges en la parte que exceda de la legítima usufructuaria.....	3	»	35
Entre colaterales de segundo grado.....	4	»	36
Entre colaterales de tercer grado.....	5	»	37
Entre colaterales de cuarto grado.....	6	»	38
Entre colaterales de quinto grado.....	7	»	39

(1) Así lo dispone el art. 2.º de la ley de esta misma fecha y el art. 22, párrafo tercero del reglamento.

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Entre colaterales de sexto grado.....	8	»	40
En favor del alma de tercera persona, sean parientes ó extraños al testador.	8	»	41
Entre colaterales de grados más distantes del sexto, y extraños.....	9	»	42
Hipotecas.			
La constitución, reconocimiento, prórro- ga y modificación del derecho de hipo- teca en general, y en garantía de prés- tamos. (Art. 2.º de la ley y art. 8.º del reglamento.).....	0,50	»	43
La extinción de la misma dentro del pe- riodo de dos años.....	0,10	»	44
Si se verifica dentro del periodo de dos á cinco años.....	0,25	»	45
Después de transcurridos los cinco años..	0,50	»	46
La cancelación y extinción de la que se otorgue para garantir la recaudación de fondos ó valores ú otro servicio de la Administración pública.....	0,10	»	47
La constitución y extinción de la que se otorgue en garantía del precio aplazado en las ventas.....	0,10	»	48
La trasmisión del derecho de hipoteca pagará como los demás derechos reales.			
Informaciones posesorias.			
En las que el título de adquisición alegado sea el de herencia ó legado entre ascen- dientes y descendientes, cónyuges y hermanos (1). (Art. 2.º de la ley y ar- tículo 26 del reglamento.).....	1	»	49
Cuando fuere otro el título ó el concepto de adquisición, ó cuando, siendo el mismo que antes se menciona, la tras- misión se verifique entre parientes de distinto grado ó personas extrañas, y cuando no se alegue título de adquisi- ción.....	3	»	50

(1) Se entiende que se trata de informaciones por adquisiciones posteriores á la ley hipotecaria, pues las anteriores no devengan impuesto. Téngase además en cuenta lo que preceptúa el párrafo 3.º del art. 26 del reglamento.

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
<p align="center">Instrucción pública.</p> <p>Las adquisiciones de toda clase de bienes que se hagan por los establecimientos de instrucción pública, y las que se efectúen en favor de instituciones de enseñanza gratuita, aunque sean de carácter privado. (Art. 3.º de la ley, caso sexto, y art. 28, caso sexto del reglamento.)..</p> <p align="center">Legados.</p> <p>Pagarán lo mismo que las herencias.</p> <p align="center">Mayorazgos.</p> <p>(Véase <i>Vinculos</i>.)</p> <p align="center">Mejoras.</p> <p>Pagarán en el concepto de herencias.</p> <p align="center">Memorias pías.</p> <p>(Véase <i>Capellanías</i>.)</p>	0 10	»	51
<p align="center">Minas.</p> <p>La constitución, prórroga ó disolución de Sociedades mineras contribuirán como en las demás Sociedades.</p> <p>La transmisión de las minas y la constitución, reconocimiento, modificación ó extinción de derechos reales sobre las mismas pagarán como inmuebles.</p> <p>La transmisión de las acciones, cuando estuviese constituida la Sociedad minera en esta forma, tributará como si se tratase de bienes muebles, á menos que tuviera lugar por <i>endoso</i>, en cuyo caso contribuirán como <i>efectos públicos</i>; y, si se realizara por sucesión, se liquidarán como las herencias.</p> <p align="center">Muebles.</p> <p>La transmisión por contrrto, acto judicial ó administrativo. (Art. 2.º de la ley y artículo 16 del reglamento.).....</p> <p>La transmisión temporal ó revocable de los mismos bienes satisfará la mitad del tipo.</p>	2	»	52

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
La transmisión de los mismos bienes por título hereditario ó donación <i>mortis cau-</i> <i>sa</i> pagará según la escala de las heren- cias.			
La adjudicación de muebles por vía de comisión ó encargo para pago de deu- das. (Art. 2.º de la ley y art. 4.º del reglamento.).....	0,50	»	53
Pagarés.			
(Véase <i>Cédulas hipotecarias.</i>)			
Patronatos.			
(Véase <i>Capellantas.</i>)			
Los bienes de esta procedencia que se trasmitan al inmediato sucesor, sin es- tar comprendidos en el convenio con la Santa Sede, pagarán como vínculos.			
Pensiones.			
Vitalicias ó sin tiempo limitado.....	2	»	54
De duración que no exceda de dos años.	0,10	»	55
De más de dos á cuatro.....	0,20	»	56
De más de cuatro á seis.....	0,30	»	57
De más de seis á ocho.....	0,40	»	58
De más de ocho á diez.....	0,50	»	59
De más de diez á doce.....	0,60	»	60
De más de doce á catorce.....	0,70	»	61
De más de catorce á diez y seis.....	0,80	»	62
De más de diez y seis á diez y ocho.....	0,90	»	63
De más de diez y ocho á veinte.....	1	»	64
De más de veinte á veintidós.....	1,10	»	65
De más de veintidós á veinticuatro.....	1,20	»	66
De más de veinticuatro á veintiséis.....	1,30	»	67
De más de veintiséis á veintiocho.....	1,40	»	68
De más de veintiocho á treinta.....	1,50	»	69
De más de treinta á treinta y dos.....	1,60	»	70
De más de treinta y dos á treinta y cuatro.	1,70	»	71
De más de treinta y cuatro á treinta y seis.....	1,80	»	72
De más de treinta y seis á treinta y ocho.	1,90	»	73
De más de treinta y ocho á cuarenta ó más años.....	2	»	74
Las de montepío de notarios, jubilaciones			

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
y orfandades, y las otorgadas por Bancos, Sociedades y Compañías á sus empleados ó familias de éstos, cuando excedan de 1.500 pesetas anuales, satisfarán el impuesto en la misma forma y tipo que las anteriores, pero si se tratase de la entrega por una sola vez. (Artículo 2.º de la ley y art. 9.º del reglamento.).....	0,10	»	75
Por la extinción pagarán el mismo tipo que hayan satisfecho á su constitución, excepto las de montepíos, etc., que no devengarán por la extinción.			
Permutas.			
Por el valor igual pagará cada uno de los permutantes. (Art. 2.º de la ley y artículo 6.º del reglamento.).....	1,50	»	76
Por la diferencia ó mayor valor pagará el adquirente de ésta.....	3	»	77
Las permutas de fincas rústicas cuya cabida no exceda de tres hectáreas. (Artículo 3.º, caso 3.º de la ley, y art. 28, caso 3.º del reglamento.) (1).....	0,10	»	78
Permutas de inmuebles por muebles.			
(Véase art. 6.º del reglamento, párrafo 3.º)			
Poblaciones rurales.			
(Véase <i>Colonias agrícolas</i> .)			
Préstamos.			
Los garantidos con hipoteca pagarán por este concepto, si están constituidos por escritura pública.			
Los que no estén garantizados con hipoteca, sean personales ó pignoratícios, ya consten por escritura pública ó por documento en que intervenga agente de Bolsa ó corredor de comercio, si su cuantía excede de 1.000 pesetas pagará.			

(1) Del tipo de 0,10 por 100 pagará cada permutante 0,05 por el valor igual de los bienes permutados, y 0,10 por 100 sobre el valor de la diferencia el adquirente de la finca de mayor valor.

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
(Artículo 2.º de la ley y art. 18 del re- glamento.).....	0,10	»	79
Si no excede de 1.000 pesetas.....	0,05	»	80
Las renovaciones totales ó parciales de los préstamos, con garantía ó sin ella, si se realizan dentro del plazo de un año, es- tarán exceptuadas, y si se efectúan des- pués de dicho plazo, devengarán como nuevos préstamos.			
Prohibición de enajenar. (Véase <i>Anotaciones de embargo.</i>)			
Retroventas. Cuando por cumplirse el plazo ó condi- ción vuelve la propiedad nuda ó ple- na al comprador. (Art. 2.º de la ley y artículo 5.º del reglamento.).....	1	»	81
La transmisión del derecho de retroventa por contrato.....	3	»	82
La transmisión por título hereditario al tipo que corresponda, según la escala esta- blecida para las herencias.			
Ropas de uso personal. (Véase <i>Ajuar.</i>)			
Servidumbres. La constitución, reconocimiento, modi- ficación y extinción de las servidumbres personales y reales pagará, si es por contrato, como las de derechos reales; si se verifica por título hereditario, según la escala señalada en las herencias. La extinción legal de las servidumbres personales y reales. (Art. 3.º de la ley, caso 2.º, y art. 28, caso 2.º del regla- mento.).....	0,10	»	83
Sociedades. Las aportaciones hechas por los socios al constituirse ó transformarse las Socie- dades. (Art. 2.º de la ley y art. 13 del reglamento.).....	0,50	»	84

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Las adjudicaciones hechas á los socios al disolverse las Sociedades de la misma clase de bienes que aportaron.....	0,25	»	85
La adjudicación que por el mismo concepto se les haga de bienes de distinta clase que los aportados	0,50	»	86
Las acciones se reputarán como capital aportado.			
La emisión y amortización de obligaciones, sean ó no hipotecarias.....	0,10	»	87
Sociedad conyugal.			
Las aportaciones directas de toda clase de bienes y derechos reales hechas por los cónyuges á la sociedad conyugal, y las adjudicaciones que al disolverse ésta se les hagan en pago de aquéllas, ó por el concepto de gananciales. (Art. 3.º, caso cuarto de la ley, y art. 28, caso 4.º del reglamento.).....	0,10	»	88
Las aportaciones por terceras personas pagarán con arreglo al título por el que se verifiquen.			
Sustituciones.			
(Véase <i>Herencias</i> .)			
Templos.			
La transmisión de templos y la adquisición de terrenos con destino á la edificación de los mismos, así como los legados en metálico para su constitución ó reparación, pagará. (Art. 28, regla 13.).....	0,10	»	89
Títulos.			
(Véase <i>Cédulas hipotecarias</i> .)			
Transacciones litigiosas.			
Pagarán según el título y la clase de bienes que por ellas se transmitan. (Artículo 15 del reglamento.)			
Cuando no se alegue ó sea desconocido el título, pagará como cesión de la clase de bienes en que consista.			

CONCEPTOS GENERALES Y PARCIALES	TIPO al tanto por 100.	TIPO de cuota fija. — Pesetas.	NUMERO de orden en la Tarifa.
Uso. (Véase <i>Derechos reales</i> .)			
Usufructo. (Véase <i>Derechos reales</i> .)			
Vínculos. Las adquisiciones de bienes y derechos reales, correspondientes á la mitad re- servable de vínculos y mayorazgos, pa- garán. (Art. 25 del reglamento.).....	2	»	90
Zonas de ensanche. Las transmisiones de la propiedad de edi- ficios que se construyan en las zonas de ensanche de las poblaciones pagarán la mitad de los derechos correspon- dientes al título ó concepto en virtud del cual se verifiquen, con arreglo al artículo 26 de la ley de 26 de Julio de 1892.			

Aprobada por S. M.—Madrid 25 de Septiembre de 1892.—El
Ministro de Hacienda, JUAN DE LA CONCHA CASTAÑEDA.

TERCERA PARTE

Real orden de 12 de Enero de 1876 (1).

Ilmo. Sr.:—En vista del expediente instruido en esa Dirección general de su digno cargo, con motivo del recurso de alzada interpuesto por el Banco de España contra lo acordado por V. I. en 6 de Agosto de 1874, declarando que las hipotecas constituidas por los agentes de la recaudación de Contribuciones directas en favor del Banco para garantizar á éste las resultas de aquélla, no están exentas del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, fundándose el recurso principalmente en que dicho establecimiento se halla subrogado en todos los derechos y obligaciones de la Hacienda por lo que se refiere á la recaudación, y en que si se exigiese el impuesto en las circunstancias actuales sería difícil encontrar personas que desempeñasen el cargo de agentes ó delegados de la recaudación:—Vistos la ley de 29 de Junio de 1867 y convenio de recaudación con el Banco, aprobado por Real orden de 19 de Diciembre de 1867; las instrucciones para el cobro de contribuciones; la base 6.ª, apéndice letra C, de la ley de 26 de Diciembre de 1872, y el reglamento provisional de 14 de Enero de 1873, dictado para la administración y realización del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes:—Considerando que si bien el Banco de España está subrogado en todos los derechos y acciones que pudiera tener la Hacienda en lo relativo á la recaudación de contribuciones, la exención que se solicita no puede comprenderse en dicha subrogación, porque no es una necesidad inherente á la recaudación la garantía hipotecaria que

(1) Aunque lo resuelto en esta disposición aparece modificado por lo que dispone el art. 8.º del Reglamento, conviene conocer sus fundamentos, pues aun tratándose de hipotecas constituidas en garantía de servicios públicos, puede tener aplicación cuando el particular ó entidad que los realice no esté en virtud del contrato expresamente subrogada en los derechos del Estado.

exige el Banco á sus agentes, sino que afecta exclusivamente á los intereses privados de aquel establecimiento, con independencia completa de lo estipulado en el convenio: = Considerando que, además de no ser de absoluta necesidad dicha garantía, pudiera exigirla el Banco en otra forma que no diera lugar al pago del mencionado impuesto, y consiguiendo análogo resultado; de lo que se deduce que el sistema seguido por el citado establecimiento responde á la mayor conveniencia de sus particulares intereses y no al estricto cumplimiento de lo contratado con el Gobierno: = Considerando que dichas hipotecas ni están constituidas en favor de la Hacienda, ni garantizan ante ésta la gestión de la recaudación, sino ante el Banco de España, por lo que la exención no se halla comprendida en el texto de la ley: = Considerando que según el derecho constituido no puede declararse exención alguna del impuesto de que se trata sin que se halle terminante y taxativamente expresada en la ley: = Considerando, finalmente, que las instrucciones vigentes para la recaudación de contribuciones nunca concedieron á los agentes que la realizan el privilegio que solicita el Banco de España, el cual debe atemperarse á los preceptos que contienen dichas instrucciones en cuanto no se hallen modificados por su contrato con el Gobierno: = S. M. el Rey (q. D. g.), conformándose con lo propuesto por V. I. y lo que ha informado la Asesoría general de este Ministerio, se ha servido desestimar el recurso de alzada interpuesto por el Banco de España contra el acuerdo de esa Dirección general de 6 de Agosto de 1874, y declarar, en su consecuencia, que las hipotecas constituidas por los agentes de dicho establecimiento para garantizar su gestión en la recaudación de contribuciones no se hallan exentas del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes. = De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y efectos consiguientes. = Ilmo. Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Abril de 1883.

Ilmo. Sr.: = He dado cuenta al Rey (q. D. g.) del expediente instruido á virtud de consulta de la Delegación de Hacienda de la provincia de Palencia sobre si debe ó no declararse nula una liquidación del impuesto de derechos reales practicada por un liquidador que no es el que corresponde, según las disposiciones de los arts. 54 y 55 del reglamento, y en su caso, si habrá lugar á practicar nueva liquidación por el liquidador competente: =

Considerando que el art. 54 del vigente reglamento del impuesto ordena que los documentos traslativos de dominio de bienes ó derechos reales hayan de presentarse necesariamente en la oficina liquidadora que señala el art. 55, y liquidarse, por tanto, por los funcionarios correspondientes: = Considerando que, si bien la competencia científica necesaria se supone existir en todos los liquidadores, la facultad de liquidar otorgada por la ley á estos funcionarios está limitada por razón del territorio á aquella demarcación asignada por las instrucciones del impuesto; = Y considerando que toda liquidación practicada contra los preceptos de la ley por persona á quien ésta no la encomiende es nula, por más que la operación aritmética se haya ejecutado con exactitud, aplicando el tipo oportuno y cumpliendo otras disposiciones del reglamento; S. M., con vista de lo consultado por V. I., y de conformidad con lo informado por la Dirección general de lo Contencioso y Sección de Hacienda del Consejo de Estado, se ha servido declarar que es nula toda liquidación del impuesto de derechos reales practicada por un liquidador que no es el que corresponde, y que debe, por tanto, girarse otra por el liquidador competente, imponerse al primero la pena señalada en el párrafo segundo del art. 136 del reglamento, y admitirle en cuenta al interesado lo que ingresó por razón de dicha nula liquidación. = De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.

En su vista, y á fin de facilitar el cumplimiento de la preinserta Real orden, esta Dirección, de acuerdo con la Intervención general de la Administración del Estado, ha resuelto hacer á V. S. las siguientes prevenciones:

- 1.^a El liquidador del impuesto de derechos reales que se crea perjudicado por haberse liquidado un documento por oficina incompetente, debe entablar la oportuna reclamación ante el delegado de Hacienda de su respectiva provincia.
- 2.^a Cuando el liquidador que se considere perjudicado y el que haya girado la liquidación sean de una misma provincia, resolverá el recurso en primera instancia el Delegado de ella.
- 3.^a Cuando se trate de oficinas liquidadoras de distintas provincias se remitirá el expediente á esta Dirección general para que sea resuelto.
- 4.^a Una vez declarado que procede la anulación de una liquidación, se practicará la nueva por la oficina á quien corresponda, y se pasará de oficio á la Delegación de Hacienda de la misma provincia para los efectos oportunos.
- 5.^a Si el ingreso que ha de ser consecuencia de la nueva liquidación afectase á la misma provincia en que tuvo lugar el de la liquidación anulada y correspondiera al presupuesto corrien-

te, se autorizará por el delegado de Hacienda la devolución, y se llevará á cabo á la vez que se verifique el nuevo ingreso, tomando en cuenta de éste el importe de lo que haya que devolver por la liquidación anulada, y completándose el ingreso ó la devolución material de la diferencia en efectivo, según proceda.

6.^a Si correspondiendo á la misma provincia el ingreso y la devolución hubiera de afectar ésta á ejercicios cerrados, la Delegación de Hacienda de la provincia en que se anule la liquidación solicitará previamente de esta Dirección general la autorización necesaria para aplicarla según corresponda. Cuando la devolución sea igual ó inferior al nuevo ingreso, esta Dirección autorizará que se aplique aquélla al concepto comprendido en presupuesto para las de ejercicios cerrados que no producen salida material de fondos de las cajas del Tesoro; mas si la devolución excediera de lo que proceda exigir por el nuevo ingreso, consultara al Ministerio la aplicación del abono, quedando en suspenso las operaciones hasta que se obtenga resolución.

7.^a Cuando la liquidación que se anule proceda de distinta provincia, la oficina que haya girado la nueva la comunicará á la que corresponda, y ésta examinará si están ó no conformes los resultados de ambas.

8.^a En el primer caso, la Administración que reciba la nueva liquidación propondrá al Delegado, si la devolución ha de afectar al presupuesto corriente, que la autorice, á la vez que el cargo de movimiento de fondos por remesa de la respectiva provincia, á la que remitirá la carta de pago correspondiente, en cuya virtud se formalizará en la provincia de donde proceda la nueva liquidación, el cargo al ingreso por el impuesto y la data por remesa á la provincia donde se anule la primitiva.

9.^a Si la segunda liquidación fuera de menor importe que la primera y afectase al presupuesto corriente, acordará también la Delegación que se entregue en efectivo la cantidad necesaria para completar la devolución. Si, por el contrario, fuese mayor el importe de la segunda liquidación, la oficina que la practique cuidará de exigir al contribuyente la diferencia que haya de abonar en metálico.

10.^a Si la devolución hecha en distinta provincia por consecuencia de la segunda liquidación afectase á ingresos de ejercicios cerrados y fuese igual ó menor que el ingreso que deba anularse, la Delegación que lo acuerde solicitará de esta Dirección general la autorización necesaria para aplicarla, según corresponda, al concepto comprendido en presupuestos para los de ejercicios cerrados, que no producen salida material de fondos. Cuando la devolución excediese á lo ingresado, esta Dirección consultará al Ministerio, como se indica en la regla 3.^a

11.^a Los plazos reglamentarios para hacer efectivas las cantidades que proceda cobrar como mayor importe de los derechos devengados se contarán desde la fecha en que se haga saber á los interesados el resultado de la nueva liquidación.

Lo que se comunica á V. S. para su inteligencia y cumplimiento y el de las oficinas liquidadoras de esa provincia, debiendo acusar recibo de la presente y de los ejemplares adjuntos.

Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 14 de Abril de 1883.
=Ilmo. Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 17 de Mayo de 1883.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta á S. M. el Rey (q. D. g.) del expediente instruido á virtud de consulta de la Administración de contribuciones y rentas de la provincia de Palencia, acerca de la interpretación y alcance de los arts. 2.^o de la ley de 31 de Diciembre de 1881 del impuesto de derechos reales, y 9.^o del reglamento para la ejecución de aquélla, que fijan la base liquidable en los casos de constitución, reconocimiento, modificación y extinción del derecho real de hipoteca.=Considerando que la ley de 26 de Diciembre de 1872 y el reglamento de 14 de Enero siguiente en su art. 18, al someter las hipotecas en general al pago del impuesto de derechos reales, prescribieron que se pagase el 1 por 100 del valor ó capital en su constitución, reconocimiento, modificación ó extinción:—Considerando que, habiéndose suscitado dudas á algunas oficinas liquidadoras acerca de si en las hipotecas en garantía de préstamo el 1 por 100 que devengan debía liquidarse bajo la base del capital prestado ó de la cantidad que se fija como seguridad, no sólo de dicho capital, sino también de los réditos y de las costas y gastos judiciales, se resolvió que la base liquidable era el valor del derecho real de hipoteca y no el de la obligación principal:—Considerando que por el art. 12 de la ley de Presupuestos de 1876-77, y se establecieron beneficios en favor de las hipotecas en garantía de préstamos, diferenciándolas en la tributación de las hipotecas en general, é interpretando esta ley se dictó por este Ministerio una Real orden en 21 de Julio de 1877, por la que se declaró que, cualquiera que fuera la importancia que tuviera la hipoteca, cuando se constituyera en garantía de préstamos sólo se devengaba el 0,50 por 100 del capital del préstamo:—Considerando que la ley de 1876 ha sido modificada por la de 31 de Diciembre de 1881, al tratar del derecho real de hi-

poteca como base de imposición de la de 26 de Diciembre de 1872, y como ésta los fija iguales para todas las hipotecas, sean ó no en garantía de préstamos, tomando como base de imposición el *valor ó capital* garantido con la hipoteca;= Y considerando que el haberse sustituido en la ley de 31 de Diciembre de 1881, al tratar del derecho real de hipoteca como base de imposición del gravamen, el doble concepto de *valor ó capital* en lugar del único de *capital de préstamo*, empleado en el art. 12 de la ley de Presupuestos de 21 de Julio de 1876, debe tener por objeto que contribuyan al impuesto, no sólo el capital objeto de préstamo, sino también todos los demás conceptos secundarios y accesorios á que se extienda la garantía, como intereses y costas;=S. M., de conformidad con lo consultado por V. I. y lo informado por la Dirección general de lo Contencioso, se ha servido declarar con carácter general que, con arreglo á las disposiciones vigentes, en las hipotecas en garantía de préstamos debe ser la base liquidable el valor del derecho real que se constituya, reconozca, modifique ó extinga, incluyéndose en él todas las cantidades que se garanticen; ordenando que esta declaración se haga pública por medio de la *Gaceta*.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.= Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid, etc.—Cuesta.—Señor Director general de Contribuciones.

Real orden de 13 de Junio de 1883 (1).

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta á S. M. el Rey (q. D. g.) de las instancias suscritas por los representantes de las Compañías de ferrocarriles del Norte, de Madrid á Zaragoza y Alicante, de Asturias, Galicia y León, de Almansa á Valencia y Tarragona, de Barcelona á Francia, de Madrid á Cáceres y Portugal, de los Ferrocarriles Andaluces, de Lérida á Réus y Tarragona y de Santiago al Carril, en solicitud de que se aclare ó en caso necesario se reforme la Real orden de 5 de Febrero último, por virtud de la que se declaró con carácter general: primero, que el tipo de liquidación de 0,10 por 100 que establece el art. 14 del reglamento vigente del impuesto de derechos reales se refiere

(1) Está modificada en parte por el art. 13 del Reglamento que dispone que, tanto á la emisión como á la cancelación, satisfarán el impuesto las sociedades, sin perjuicio de reintegrarse de los obligacionistas.

única y exclusivamente á las obligaciones simples que emitan ó amorticen las Sociedades; segundo, que en los actos de emitir y cancelar obligaciones, ya simples, ya hipotecarias, debe satisfacer el impuesto aquel que está obligado, según el art. 33 del reglamento citado, salvo los pactos en contrario y sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de las Sociedades, según el último párrafo del art. 14 del propio reglamento; al hacer esta petición las Compañías recurrentes, solicitan: primero, que la reforma se haga en el sentido de que las obligaciones que emitan las Compañías estén gravadas, sin distinción alguna entre simples ó hipotecarias, con el tipo de 0,10 por 100 del capital desembolsado y con otro 0,10 por 100 del capital por que se haga la amortización, pagadera al tiempo de llevar ésta á efecto; y segundo, que siendo iguales ante la ley actual del impuesto todas las obligaciones que emitan las Sociedades, los tenedores de las emitidas son responsables del pago del 0,10 por 100 de amortización, pero debiendo ingresarle en el Tesoro las Compañías, haciendo el oportuno descuento á aquéllos: fundándose las Compañías reclamantes en que las obligaciones simples no están sujetas al impuesto, por no producir ningún derecho real ni tener más garantía que la firma ó crédito del comerciante ó Sociedad que las emite, y como las Compañías de ferrocarriles sólo pueden emitir obligaciones hipotecarias, de ahí que crean que el tipo de 0,10 por 100 que señala el art. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881 se refiere á las obligaciones que emitan las Sociedades, sin distinción entre simples é hipotecarias; esto es en cuanto se refiere al primer punto de la Real orden cuya reforma se pide; por lo que hace al segundo, solicitan asimismo su reforma, fundándose en que las obligaciones que emitan las Compañías, aunque tengan el carácter de hipotecarias, se diferencian de los créditos con hipoteca conocidos en derecho común, y si en éstos el acreedor hipotecario es el que satisface el impuesto al establecerse la hipoteca, y el deudor el que le abona cuando se cancela, por lo que hace á las Compañías, debe satisfacerse del modo contrario, puesto que en la hipoteca de derecho común son conocidos el deudor y el acreedor, haciendo esto fácil que se satisfaga el impuesto al constituirse y al cancelarse, sucediendo á la inversa con las emisiones que hacen las Compañías, las cuales se acuerdan por el Consejo de administración, sin el concurso de ninguna otra personalidad, por lo que hasta que se van colocando no existe el acreedor hipotecario, y por lo que se refiere á que al amortizarse las obligaciones paguen el impuesto las Compañías, tampoco puede equipararse la amortización con las cancelaciones que hacen los particulares, porque en las hipotecas de derecho común el pago del crédito hecho por el deudor liberta de gravamen á la

finca, que queda para su dueño exenta de hipoteca, lo que no sucede con las obligaciones que emiten las Compañías de ferrocarriles, las cuales no reciben por la amortización ningún inmueble libre de gravamen, porque emiten las obligaciones por todo el tiempo de la concesión, y las amortizaciones parciales no cancelan la hipoteca, sino que ésta acrece á los demás títulos no amortizados: tales son los razonamientos en que se apoyan las Compañías recurrentes, en vista de los cuales;=Y considerando que si bien en estricto derecho no procede entrar en el fondo de la cuestión, después de dictada la Real orden de 5 de Febrero último, que no es suplicable ni apelable, puesto que es un acto propio de la Administración activa, en cuanto está llamada á regular la aplicación de las disposiciones dictadas por la autoridad ó potestad competente, también es cierto que no pueden quedar en pie las afirmaciones de las Compañías recurrentes:—Considerando que en el artículo 2.º de la ley vigente del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes se consigna que las obligaciones que emitan las Sociedades se considerarán por el capital desembolsado como préstamos, cuya afirmación está deducida de los principios fundamentales del derecho y de los caracteres especiales del contrato de préstamos:—Considerando que, á las obligaciones simples, equiparadas á dichos préstamos, se las ha señalado igual tipo de imposición:—Considerando que, según el último párrafo del art. 18 del reglamento, cuando los préstamos están garantizados con hipoteca, únicamente satisfacen los derechos que corresponden á la hipoteca, por lo que es indudable que las obligaciones hipotecarias, como préstamos hipotecarios que son, deben pagar por el concepto de hipoteca y por los tipos para ésta establecidos en la tarifa aprobada el 31 de Diciembre de 1881, cuya doctrina se consigna en dicha tarifa y concepto de Sociedades:—Considerando que no puede ser motivo de alarma en las Empresas de ferrocarriles la referida declaración, puesto que la teoría que la tarifa sustenta es la misma que se venía aplicando con el reglamento de 14 de Enero de 1873, puesto que según se declaró por Real orden de 25 de Febrero de 1876, dictada en un expediente promovido por la Empresa de los ferrocarriles carboníferos de Aragón, la hipoteca que se constituye para garantizar las obligaciones que emite una Sociedad, debe contribuir al impuesto por el concepto de hipoteca en garantía de préstamo, con lo que se demuestra que no se ha introducido ninguna novedad que altere la base tributaria establecida en la ley al declarar que el 0,10 por 100 que establece el art. 14 del reglamento vigente es sólo aplicable á las obligaciones simples que emiten las Sociedades:—Considerando que á los intereses del Tesoro lo mismo conviene que se satisfaga el impuesto por los obligacionistas que

por las Empresas en cada caso, por cuya razón el art. 33 del citado reglamento, al disponer quién ha de pagar el impuesto, declaró que las partes contratantes podrán establecer las condiciones especiales que estimen convenientes:—Considerando que tal disposición es aplicable á las Compañías de ferrocarriles, apesar de no creerlo así los recurrentes, pues la dificultad que exponen está resuelta con que las Empresas al acordar la emisión de obligaciones, acuerden también la forma de pagar el impuesto, y claro es que los obligacionistas al adquirir las obligaciones lo harán con sujeción á los acuerdos tomados para su emisión, sin necesidad de pactos especiales en cada caso:—Considerando que existiendo una disposición reglamentaria que resuelve, para cuando no hay pactos, quién debe pagar el impuesto, es indudable que no hay posibilidad de derogar ni modificar esa disposición, que es lo que pretenden las Empresas de ferrocarriles, tanto más, cuanto que es ilusoria la dificultad que dicen existe para que paguen el impuesto los obligacionistas cuando les corresponde por la emisión de obligaciones, puesto que el acto de la liquidación y pago del impuesto debe llevarse á cabo en el momento de hacer efectivos los capitales representados por las obligaciones, en cuyo momento ya es conocido el obligacionista, por más que no lo sea al hacerse la emisión;—Considerando que carece de fundamento la alegación que hacen las Empresas de que no deben ellas pagar el impuesto por la amortización de obligaciones hipotecarias, por no haber á su favor verdadera cancelación de hipoteca, puesto que de hecho existe una cancelación parcial de tal hipoteca cuando se amortizan aquéllas, porque la línea férrea ó las obras dejan desde ese momento de responder á la cantidad que representaban tales obligaciones, habiendo por tanto una disminución de capital garantido;—S. M., conformándose con lo propuesto por V. I. y aceptado en parte por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, ha tenido á bien resolver que se esté á lo acordado por la Real orden de 5 de Febrero último. —De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid, etc.—*Cuesta*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 18 de Agosto de 1883.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta á S. M. el Rey (q. D. g.) del expediente instruído á virtud de comunicación de la Delegación de

Hacienda de la provincia de Palencia, en la que consulta: primero, si los actuales liquidadores del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes tienen ó no derecho á la tercera parte de las multas en que hayan incurrido los contribuyentes por dicho tributo con anterioridad á 1.º de Enero de 1882; segundo, cuál sea el plazo que tienen los contribuyentes por la nueva legislación para reclamar contra sus multas, y qué recursos pueden interponer, y tercero, si en lo sucesivo deben elevarse á ese centro los expedientes de denuncia antes de dar la orden de entrega al denunciador de la parte que le corresponda, según dispuso la circular de 21 de Septiembre de 1878, toda vez que el nuevo reglamento nada establece sobre el particular.—Considerando que el primer punto está ya resuelto por Real orden de 25 de Julio último, que declara que los actuales liquidadores no tienen derecho alguno á la tercera parte de las multas, porque este premio lo concedió la ley sólo á los individuos del cuerpo que había de crearse en cumplimiento del Real decreto de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando, respecto al segundo extremo de la consulta, que el nuevo reglamento por que se rige el impuesto mencionado ha suprimido el recurso contencioso que desde luego concedía á los particulares el anterior de 14 de Enero de 1873 en su art. 208 contra los acuerdos de las administraciones económicas que imponían multas:—Considerando que aparte del perdón de estas multas, que siempre puede solicitarse, no puede negarse á los contribuyentes el derecho de reclamar contra su exacción cuando á su juicio no han existido méritos para exigirlos:—Considerando que el pensamiento fundamental que informa, tanto las bases de la ley como el reglamento del procedimiento económico-administrativo, es el de dar unidad á todas las reclamaciones, estableciendo dos instancias para ellas; la primera, que resuelven las Delegaciones, y la segunda, este Ministerio:—Considerando que esta misma igualdad tiende á establecer respecto á los plazos que se conceden á los interesados para que dentro de su término puedan ejercitar su derecho:—Considerando que la resolución que V. I. propone al indicar que la primera instancia contra el acto administrativo, imponiendo una multa, se interponga ante los delegados de Hacienda dentro del plazo de quince días, y las apelaciones contra los acuerdos de aquéllos se ajusten á la base 19 de la ley de 31 de Diciembre de 1881, es la única que puede adoptarse cumpliendo lo prevenido en el art. 141 del reglamento vigente del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes:—Considerando que el tercer punto consultado ya no puede ofrecer dudas á la Delegación de Hacienda de la provincia de Palencia, puesto que con posterioridad á su consulta habrá recibido la circular de este centro de 17 de Julio de 1882, que de-

clara que por el art. 165 del reglamento vigente se deroga la de 21 de Septiembre de 1878, que dispuso se pidiera autorización á esta Dirección para entregar á los denunciadores la participación que en las multas les corresponda;—S. M., con vista de lo consultado por V. I. y de lo informado por la Dirección general de lo Contencioso, se ha servido: 1.º Declarar con carácter general que contra las multas impuestas á los contribuyentes por el impuesto de derechos reales tienen éstos los recursos gubernativos señalados en la base 4.ª de la ley sobre el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, y que para reclamar en primera instancia hay un plazo de quince días, á contar desde el siguiente al de la notificación de la imposición de la multa, y 2.º Acordar que, en cuanto á los demás extremos de la consulta, se esté á lo resuelto en la Real orden de 25 de Junio último y circular de ese centro de 17 de Julio de 1882, de que se ha hecho referencia.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos. Madrid 18 de Agosto de 1883.—*Cuesta.*—Ilmo. Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Septiembre de 1883.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta á S. M. el Rey (q. D. g.) del expediente promovido sobre ejecución de un acuerdo de la Delegación de Hacienda de Gerona, en el que se declara que procede la devolución del 50 por 100 de la cantidad satisfecha por D. P. F. por el impuesto de derechos reales devengado con motivo de una escritura de compra con condición resolutoria de retroventa, la cual ha sido cumplida, volviendo á la finca á poder del vendedor.—Resultando que D.ª M. C. y F. vendió al F. una finca rústica llamada Manso Treifas, cuyo contrato se otorgó en 9 de Febrero de 1881, con la condición de que si en el término de seis meses la vendedora devolvía el precio y gastos á los compradores quedase sin efecto la venta, volviendo la finca al dominio y libre disposición de aquélla, cuya condición ha sido cumplida, volviendo la finca á poder de la vendedora por escritura de 11 de Mayo de 1882:—Resultando que creyéndose D. P. F. con derecho á que se le devuelva el 50 por 100 del impuesto que satisfizo por la compra de dicha finca, acudió á la Delegación de Hacienda, invocando el art. 52 del reglamento de 31 de Diciembre de 1882 sobre el impuesto de derechos reales, que dispone que cuando medie alguna condición resolutoria y ésta se cumpla,

deberá deducirse del impuesto satisfecho el 50 por 100, quedando en favor del Tesoro el otro 50 por 100, por el tiempo, sea el que fuere, que hubiese subsistido el acto ó causado efecto el contrato:—Resultando que la Delegación de Hacienda de Gerona, tomando en consideración que el caso se encuentra comprendido en la disposición del antes mencionado artículo, resolvió acceder á la devolución, remitiendo á este Ministerio y á los efectos oportunos la certificación del propio acuerdo:—Considerando que, no obstante el referido acuerdo, es indudable que el artículo 52 del reglamento del impuesto establece sólo un principio general que no puede modificar disposiciones especiales, y que éstas existen respecto á las ventas con cláusula de retrocesión, como es la de que se trata, debiéndose regular el caso presente por el art. 6.º del reglamento, y no por el 52, cuyo artículo 6.º nada prescribe sobre devoluciones del impuesto en los contratos de retrocesión:—Considerando que por Real orden de 5 de Enero de 1880 se resolvió en el expresado sentido un expediente promovido por D. V. de G.;=S. M., conformándose con la propuesta de V. I. y con el dictamen emitido por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, ha tenido á bien dejar sin efecto el acuerdo de la Delegación, declarando que no procede la devolución de cantidad alguna á D. P. F., disponiéndose con carácter general que el art. 52 del reglamento del impuesto de 31 de Diciembre de 1881 en nada es aplicable al contrato de compraventa con pacto de retro, que especialmente está regulado por el art. 6.º del propio reglamento, cuya disposición deberá circularse.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.=Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid, etc. =*Cuesta*.=Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 30 de Septiembre de 1883.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.) del expediente promovido en la Delegación de Hacienda de Madrid por D. J. G. y C. sobre nulidad de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, y que hoy pende ante este Ministerio en alzada interpuesta por el Interventor de la provincia contra el acuerdo de la propia Delegación.=Resultando que por escritura de dote y capital otorgada por D. J. A. I. y F. y su hija D.ª I. y por D. J. G. y C., ante el notario de esta capital D. Cipriano Pérez Alonso, en 3 de Junio

de 1882, D. J. G. y D.^a S. C. aseguran á su hijo D. J. una renta anual de 40.000 pesetas, manifestando que con este objeto, y en la previsión de que dicho su hijo contrajera matrimonio, había el padre constituido con aquél en 29 de Diciembre de 1881 una comandita de 250.000 pesetas, dando á éste en remuneración de su trabajo una parte de las utilidades que se obtuvieran:—Resultando que para el caso de que la parte de dichos beneficios no llegase á la suma de 40.000 pesetas anuales, dichos D. J. G. y A. y su esposa D.^a S. C. se obligan, como se ha indicado, á abonar al hijo D. J. lo que para completar aquella suma pudiera faltarle, destinándose el sobrante de beneficios, si los hubiere, á la amortización del capital comanditario en beneficio del hijo:—Resultando que igualmente se estipula en la escritura que para el caso de la amortización del capital, si las ganancias no diesen aquella renta, no por eso dejará de continuar la obligación de los padres de asegurar al hijo la renta mencionada, continuando la misma hasta que, ocurrida la defunción de uno de los obligados, perciba D. J. G. su legítima paterna ó materna:—Resultando que presentado este documento en la oficina liquidadora de Madrid, practicó el liquidador, con fecha 7 de Julio de 1882, varias liquidaciones, entre éstas una de 26.666,66 pesetas en el concepto de seguro de renta correspondiente á la partida de las 40.000 pesetas antes mencionadas:—Resultando que no hallándose conformes los interesados con esta liquidación acudieron contra ella á la Delegación de la provincia, alegando principalmente que no se constituye pensión de ninguna clase en favor de D. J. G. y C., puesto que lo que se consigna en favor de éste no es más que una garantía y seguridad de que tendrá anualmente dicha renta, compuesta de la remuneración de su trabajo personal en la sociedad comanditaria y de las demás utilidades que obtuviese, y para el caso de que las mismas no alcanzasen la cifra antes referida de la cantidád que para completarla se obligaban á entregarle los padres; y que no constituyéndose pensión, y si sólo una garantía, y hallándose esta clase de contratos no sujetos al pago del impuesto, no puede en rigor de ley exigirse el mismo al interesado:—Resultando que, pedido informe por la Delegación de Hacienda al liquidador del impuesto, éste informa que la renta vitalicia que aseguran al recurrente sus señores padres constituye una pensión sin término limitado, sujeta al pago del 2 por 100 del capital, según el art. 12 del reglamento del ramo y el núm. 313 de la tarifa; no determinándose en el documento que dicha pensión se constituya como remuneración del trabajo personal, ni que haya que sacarse su importe de las utilidades que, como comerciante, puede obtener el interesado, ni constituyendo la obligación una verdadera garantía de los productos que pueda este

último obtener por uno y otro concepto, puesto que su trabajo personal ni sus ganancias como comerciante necesitan hallarse garantidos:—Resultando que reclamado informe del Abogado del Estado encargado del negociado de derechos reales, éste, fundándose en que el caso actual no se halla comprendido en el reglamento del impuesto, por tratarse de una garantía personal no hipotecaria, y que para que el impuesto sea exigible se requiere la existencia de un acto expreso ó deducido con arreglo á los principios del derecho, cuyo nombre ó concepto de liquidación figure en las tarifas del reglamento antes citado, propuso al Delegado la nulidad de la liquidación reclamada, la devolución al interesado de la cantidad consignada por éste en la Caja general de Depósitos y la consignación de una nota en el documento referido y en el libro de la oficina liquidadora, en que se hiciera constar la obligación de satisfacerse el impuesto por adquisición de bienes muebles, caso de que el interesado llegase á adquirir de los padres alguna cantidad por virtud de este contrato:—Resultando que, conforme el Delegado de Hacienda con el anterior dictamen, falló el asunto de que se trata como en el mismo se proponía:—Resultando que contra este fallo se alzó, en 20 de Octubre del año último, el Interventor de Hacienda, por considerarlo perjudicial á los intereses del Estado, fundándose en que el acto de que se trata constituye una verdadera pensión sin tiempo limitado, sujeta al impuesto por el reglamento del ramo, sin que desvirtúe la naturaleza del contrato ni atenúe los efectos de la obligación espontánea contraído por los esposos, padres de D. J. G., la circunstancia de tener constituida una comandita con capital de 250.000 pesetas, toda vez que ni la altera ni legalmente la disminuye, cesando ante dicha obligación la eventualidad de las pérdidas de la expresada sociedad; que D. J. G., tiene de ese modo asegurado el enriquecimiento, la adquisición de los bienes base esencial del impuesto, sin que pueda decirse que es remuneración de trabajo personal, porque para nada se tiene en cuenta al constituirse la obligación por la cual ha de percibir aquel las 40.000 pesetas, mientras vivan los padres del favorecido, haya ó no ganancias en la comandita:—Resultando que, elevado este expediente al Ministerio, esa Dirección general ha informado que procede desestimar el recurso, y que la de lo Contencioso del Estado reclamó copia de la escritura de constitución de la sociedad comanditaria, y se ha unido á aquel testimonio notarial por exhibición de una carta escrita por D. J. G. y A. á su hijo D. J. con fecha 30 de Diciembre de 1880, en la que el primero pone á disposición del segundo, desde 1.º de Enero siguiente, para que bajo la razón social G. Hijo pueda dedicarse á las operaciones de banca y comisión con ex-

clusión de las de Bolsa, y responder del cumplimiento de sus compromisos, la cantidad de 250.000 pesetas, las cuales deben quedar de la única y exclusiva propiedad del Sr. G. y A., concediendo el 25 por 100 de los beneficios líquidos á su hijo como remuneración de su industria y trabajo, y reservándose el resto de los beneficios; y dos ejemplares litografiados de las cartas circulares que los Sres. G., padre é hijo respectivamente, debieron dirigir en 1.º de Enero de 1881 á sus corresponsales, participándoles que comenzaba á funcionar la razón social G. é Hijo: = Vistos los artículos 12, 34, 36 y 59 del reglamento provisional para la administración y realización del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes de 31 de Diciembre de 1881 y la tarifa general del mismo: = Vistos los arts. 284 y 285 del Código de Comercio: = Considerando que, según los arts. 34 y 36 del citado reglamento del impuesto, debe exigirse con arreglo á la verdadera naturaleza del acto ó contratos liquidables, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, requiriéndose en todo caso la existencia de un acto expreso ó deducido con arreglo á los principios de derecho, cuyo nombre ó concepto de liquidación figure en la tarifa del impuesto: = Considerando que en el caso de que se trata existe un acto expreso legalmente, apreciable como constitución de pensión sin tiempo limitado, cual es el que consta en las cláusulas 6.ª y 7.ª de la escritura de capitulaciones matrimoniales, otorgada en 1.º de Junio de 1882, en las cuales los esposos D. J. G. y A. y D.ª S. C. aseguran á su hijo D. J. una renta anual de 40.000 pesetas: = Considerando que en las repetidas cláusulas, dichos Sres. G. padres, por un acto de liberalidad, se obligan á entregar á su hijo una renta anual, ó sea una cantidad determinada, pagadera en períodos fijos, que por haber de satisfacerse hasta la muerte de uno de los pensionarios, ó sea sin plazo limitado, se halla comprendida en el art. 12 del reglamento del impuesto de derechos reales y en el núm. 313 de la tarifa del mismo: = Considerando que aun cuando por los otorgantes se haya empleado en dicho acto la locución de asegurar una renta no puede estimarse que esto constituya una simple garantía, ó sea una obligación accesoria ó subsidiaria si no existe una obligación ó contrato principal á que se refiera dicha garantía, y cuya existencia pueda legalmente demostrarse: = Considerando que para poder apreciar como simple garantía la obligación que se imponen los padres del recurrente, era preciso que se hubiese hecho constar en debida forma la existencia de la comandita entre el padre y el hijo, de la cual se hace depender el carácter de garantía de la referida estipulación por obligarse los otorgantes á satisfacer á su hijo lo que los beneficios de la comandita no llegase á cubrir la cantidad estipulada, y que sólo se ha intentado

demostrar la existencia de dicho contrato por medio de una carta escrita por el Sr. G. y A. á su hijo, y de los ejemplares litografiados de otras dos cartas circulares de los Sres. G. padre é hijo á sus corresponsales, siendo de notar en la primera que es una autorización ó mandato para que D. J. G. y C. se dedique á las operaciones de banca y comisión, poniendo á su disposición la suma de 250.000 pesetas para responder de sus obligaciones; que el padre se reserva la propiedad exclusiva de ella, lo cual es contrario al concepto de sociedad; y en las cartas-circulares, que al anunciar que comenzaba á funcionar la casa G. é Hijo, nada se dice tampoco de la existencia de la comandita:—Considerando que siendo ésta una Compañía mercantil sólo puede acreditarse legalmente por la escritura pública en que ha debido consignarse su constitución conforme á los arts. 284 y 285 del Código de Comercio, antes de empezar á funcionar, sin cuyo requisito no tiene valor ni existencia legal por no producir acción alguna entre los socios ni contra terceros, y por incurrir en multa la Compañía por dicha omisión:—Considerando que, además de carecer de valor y eficacia legal como acto mercantil la comandita que se dice existe entre los Sres. G. padre é hijo, cabe presumir la nulidad de su constitución en el terreno del derecho común, pues nacida de una carta cuya verdadera fecha se desconoce por atribuirle la de 30 de Diciembre de 1880 la escritura de capitulaciones matrimoniales, y la de 29 el testimonio notarial de la carta recientemente aportada al expediente, escrita por D. J. G. y A. á su hijo, y figurando éste en la escritura otorgada en 1.º de Junio de 1882 con la edad de veinticinco años, es evidente que en 29 ó 30 de Diciembre era menor de edad, y como sujeto á la patria potestad no pudo contratar y obligarse con su padre:—Considerando que lo que no es perfectamente válido y eficaz conforme á la legislación mercantil y común no puede estimarse como existente para la legislación del impuesto, basada en aquéllas, para deducir los actos sujetos al mismo, y tanto más en el presente caso, en que los interesados no han satisfecho los derechos correspondientes al acto que suponen existir, circunstancias que moral y legalmente les inhabilitan para fundar en él una exención del mismo impuesto:—Considerando que, aun admitida la existencia de la repetida comandita, y que los Sres. G. sólo están obligados á satisfacer anualmente la diferencia entre los beneficios que su hijo obtenga de aquélla y las 40.000 pesetas aseguradas, la imposibilidad ó dificultad de estimar dicha diferencia no debe ser un motivo para dejar de exigir el impuesto, según su naturaleza, que es la de pensión, aunque se halla limitada por convenio, cuyo alcance no puede determinarse, pues la dificultad ó imposibilidad es sólo imputable á los Sres. G., que

voluntariamente han dado lugar á ella por la forma en que han hecho sus estipulaciones:—Considerando que, descartada la existencia de la comandita como acto legal no probado, pero constando la voluntad de los otorgantes de constituir á favor de su hijo una renta ó pensión anual de 40.000 pesetas, procede practicar á nombre de aquél la liquidación correspondiente á tenor del artículo 12 del reglamento vigente del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes;—S. M., visto lo consultado por esa Dirección general de Contribuciones, y de conformidad con los dictámenes emitidos por la de lo Contencioso del Estado y las Secciones de Hacienda y Gracia y Justicia del Consejo de Estado, ha tenido á bien declarar:

1.º Que el acto expreso y legalmente apreciable para la exacción del referido impuesto es la renta anual de 40.000 pesetas, señalada por los Sres. G. padres á su hijo D. J. G. y C.

2.º Que dicho acto, no obstante los términos empleados en la escritura y las alegaciones hechas, debe apreciarse como constitución de una pensión por la referida cantidad y sin tiempo limitado.

3.º Que no hallándose demostrada legalmente la existencia de la sociedad comanditaria en cuestión, no puede este acto modificar ni limitar el concepto ni la cuantía de la pensión.

Y 4.º Que es, por lo tanto, procedente el recurso entablado por el Interventor de Hacienda de la provincia de Madrid, revocando en su virtud el fallo del delegado de 25 de Diciembre de 1882 y confirmando la liquidación practicada en 7 de Julio anterior. —De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos. —Dios guarde á V. I. muchos años. —Cuesta. — Señor Director general de Contribuciones.

Real orden de 17 de Octubre de 1883.

Ilmo. Sr:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.) del expediente instruído á instancia de D. J. E. y H., apo derado de la Sra. Duquesa viuda de B., en solicitud de que se deje sin efecto el acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia que, confirmando cierta liquidación, le denegó el derecho á la devolución del impuesto de derechos reales por ella satisfecho. —Resultando que el Duque de B. falleció en 18 de Abril de 1882, bajo testamento otorgado el 15 de Junio de 1878 ante el notario de esta capital D. Manuel Caldeiro, en el que instituyó heredera usufruc-

tuaria de sus bienes á su esposa D.^a D. C., y propietarios para después de la muerte de ésta á sus cuatro sobrinos D. J., D.^a M., D.^a S. de G., y D.^a M. F. de C. y C., en cuatro octavas partes, y en las otras cuatro restantes á su hermana D.^a A. C. si permanecía en el convento donde entonces se hallaba, y en otro caso se distribuyesen las rentas los sobrinos citados, con deducción de 3.000 pesetas que debía reservarse D.^a A., constituyendo, además una pensión de 9.000 pesetas en favor de D. J., D.^a M. y D.^a S., que debía abonar la usufructuaria si las rentas del usufructo lo permitían:—Resultando que habiendo fallecido D.^a A. antes que el testador, sus derechos, según lo determinado en el testamento, acrecieron á los tres hermanos G., y habiendo fallecido D. J. de G. sin hijos, después del Duque de B., su parte ó derecho acreció á sus hermanas D.^a M. y D.^a S. de G., según se expresa en el supuesto de particiones:—Resultando que, presentada dicha escritura en la oficina liquidadora, se practicaron varias liquidaciones, entre ellas la número 6.019 á cargo de la Duquesa viuda de B. por el concepto de herencia entre cónyuges; la número 6.022 á cargo de la heredera D.^a M. F. de C., Condesa de B., por el concepto de herencia en nuda propiedad entre colaterales de tercer grado; las de los números 6.020, 6.021 y 6.152 á cargo de cada uno de los otros tres herederos D.^a M., D.^a S. y D. J. G. y C. por el mismo concepto anterior; la número 6.149 á cargo de los sucesores del Duque por el concepto de herencia de ajuar de casa, y las de los números 6.153 y 6.154 á cargo respectivamente de D.^a M. y D.^a S. de G. y C. por la herencia entre colaterales de segundo grado, con motivo de la adquisición por muerte de su hermano D. J., de la participación de éste:—Resultando que D. A. de G. y M., como tutor y curador de los menores D.^a M. y D.^a S. G. y C., en instancia de 14 de Marzo de 1883 suplicó al Administrador de contribuciones y rentas de la provincia acordase el aplazamiento del pago del impuesto de derechos reales de las liquidaciones giradas á dichos interesados como herederos en nuda propiedad de D. E. C., Duque de B., hasta que se consolidase con la nuda propiedad el usufructo con motivo del fallecimiento de la usufructuaria, fundando su solicitud en que, según las cláusulas 8.^a y 9.^a del testamento, sujetas las citadas herencias á condiciones suspensivas, tiene que aplicarse á aquéllos el párrafo 1.^o del art. 52 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, y en que careciendo de bienes las interesadas y no pudiendo satisfacer el tributo, les es aplicable el art. 109 del propio reglamento, que dispone que si el que adquiere el derecho de nuda propiedad careciese de bienes, se aplaze el pago del impuesto hasta que termine el usufructo:—Resultando que en otra instancia de 20 de Marzo de 1883, dirigida al mismo Admi-

nistrador, solicitó D. J. E., como apoderado de D.^a D. C. y E., Duquesa viuda de B., en el concepto de albacea, la reforma de la liquidación número 6.019, girada á la mencionada Sra. D.^a D. como usufructuaria, fundando la solicitud en que sobre el usufructo grava una pensión de 9.000 pesetas en favor de D.^a M. y D.^a S. G.:—Resultando que por otra instancia suscrita por el Conde de B., como representante legal de su esposa D.^a M. F. de C. y C., en 31 de Marzo de 1883, se suplicó á la Administración de contribuciones y rentas de esta provincia se dejase sin efecto la liquidación practicada á dicha señora con el número 6.022, fundándose en que la citada liquidación ha sido girada bajo el concepto de sustitución de herencia con motivo del fallecimiento del heredero D. J. de G., siendo así que instituido el supuesto causante, como todos los demás herederos, para después de la muerte de la usufructuaria, y no habiendo tenido ésta lugar, no ha podido tampoco tener efecto la mencionada sustitución por no haber entrado en posesión de los bienes del causante:—Resultando que en 21 de Junio último la Delegación de Hacienda resolvió confirmar todas las liquidaciones impugnadas, desestimando por tanto los recursos contra las mismas; ordenar la práctica de la liquidación correspondiente por la constitución de la pensión de 9.000 pesetas, y, por último, que se estuviese á lo que se resolviera acerca del aplazamiento de pago por lo que á la imposición de multa respecta, contra cuyo acuerdo se apeló el 12 de Julio siguiente:—Visto lo que disponen los arts. 2.^o, 3.^o y 4.^o de la ley de 31 de Diciembre de 1881 sobre el impuesto de derechos reales; los artículos 12, 20, 25, 52, 74, 104 y 109 del reglamento de la antes indicada fecha:—Considerando que son tres las cuestiones que se ventilan, las cuales conviene tratar por separado aunque sean objeto de un mismo recurso, á saber: la de la procedencia de la liquidación del tributo por la adquisición de la propiedad nuda, atendida la circunstancia con que la misma se ha adquirido; la de si debe ó no aprobarse la liquidación de la pensión de las 9.000 pesetas y, caso afirmativo, si debe ó no ser baja de la herencia en usufructo, y la de si debe ó no exigirse á los interesados en la adquisición de la propiedad nuda la multa en que hayan incurrido por no haber satisfecho dentro del término legal el impuesto correspondiente:—Considerando, respecto de la primera cuestión, que habiendo los interesados adquirido desde el fallecimiento del causante la propiedad nuda de los bienes, aunque con las limitaciones impuestas por el testador respecto á la sustitución de los derechos para el caso de que falleciesen los herederos antes que la usufructuaria, quedan obligados los mismos al pago de los derechos devengados por la Hacienda, siendo procedente, por tanto, la liquidación del tributo:—Considerando que la especie

de que hasta la muerte de la usufructuaria no existe verdadera adquisición de bienes y que pende de una condición suspensiva la herencia de los propietarios nudos, no siendo exigible el impuesto hasta que ocurra dicho fallecimiento, no puede admitirse por carecer de fundamento racional, toda vez que el derecho de propiedad nuda y el del usufructo pueden ser y en este caso son independientes, no siendo necesaria la adquisición del usufructo de los bienes para la adquisición de aquél, el cual por sí solo se halla sujeto al impuesto:—Considerando relativamente á la pensión de las 9.000 pesetas que después de las manifestaciones de los interesados, afirmando que ésta se paga de los bienes de la herencia, es perfectamente exigible el tributo, y que no asignándose finca alguna de la herencia para su pago no puede el capital de la pensión ser baja del usufructo, con arreglo á lo dispuesto por el art. 74 del reglamento del impuesto de derechos reales vigente y otras disposiciones aclaratorias de la misma disposición consignada en el número 83 del reglamento de 14 de Enero de 1873:—Considerando, por lo respectivo á la imposición de multas por la falta de pago del impuesto, que habiendo los propietarios nudos solicitado aplazamiento de pago hasta que esta cuestión se resuelva, no procede exigir á los reclamantes el tributo por dicho concepto:—Considerando que, siendo de la exclusiva competencia de esa Dirección general de Contribuciones conalzada á este Ministerio el resolver ó no el aplazamiento de pago en el caso de adquisición de la propiedad nuda, y habiendo determinado ese centro directivo dejar en suspenso dicha clase de expedientes hasta que se resuelva el que existe pendiente de informe en el Consejo de Estado acerca del modo y forma como debe justificarse la carencia de bienes para el pago del impuesto, no parece oportuno hasta que se obtenga dicha resolución decidir lo que proceda sobre este punto concreto del expediente;—S. M., de conformidad con lo propuesto por V. I. y lo informado por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, se ha servido acordar la confirmación del fallo apelado, declarando por consiguiente bien practicadas las liquidaciones reconocidas, así como que no es deducible del usufructo la pensión liquidada; y por último, que no siendo exigible el impuesto de derechos reales á los herederos nudo propietarios, ínterin esa Dirección general resuelve acerca del aplazamiento de pago, ni obligación de la Sra. Duquesa el satisfacerlo, se devuelva á la representación de esta señora lo que se le ha exigido por el mencionado concepto.—De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y cumplimiento.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 17 de Octubre de 1883.—*Gallostra*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 13 de Mayo de 1884.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.) del expediente promovido por D. J. D. T., como apoderado de D. R. T., en la Delegación de Hacienda de esta provincia, sobre nulidad de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, el cual pende en este Ministerio en alzada interpuesta por el Interventor contra el acuerdo de la propia Delegación.—Resultando que por escritura fecha 14 de Diciembre de 1882 el D. J. D. T. reconoció á favor de su hermano D. R. la cantidad de 50.000 pesetas procedentes de varios préstamos simples que este último señor le hizo en diferentes ocasiones, obligándose el deudor á devolver dicha cantidad en efectivo metálico en el plazo de diez años y á satisfacer en cada año por razón de intereses el 10 por 100 por trimestres:—Resultando que, presentado el referido documento en la oficina liquidadora, se giró por el concepto de transmisión de bienes muebles una liquidación por el impuesto al tipo de 1 por 100 de la cantidad reconocida á cargo de D. R. T., que era á favor de quien se hacía la transmisión:—Resultando que el interesado no se conformó con tal liquidación, y acudió al Delegado de Hacienda reclamando contra la misma, porque, en su sentir, el acto que se llevó á efecto era el de constitución de un préstamo simple, por el que, en tal concepto, debió haberse girado la liquidación al tipo de 10 céntimos por 100:—Resultando que, una vez tramitado en forma el oportuno expediente, oyendo al liquidador y á la Administración correspondiente, que opinaron por la confirmación de la liquidación, el Delegado, conformándose con el dictamen emitido por el Abogado del Estado, resolvió declarar procedente la reforma de la liquidación que debió girarse por el concepto de préstamo y al tipo del 0,10 por 100, fundándose en que se trataba de la constitución de un préstamo simple:—Resultando que el Interventor de la provincia, en uso de sus atribuciones fiscales, formuló recurso de alzada ante este Ministerio contra dicho acuerdo, alegando que se trataba de un reconocimiento irrevocable de cantidades en metálico, por lo que se debía pagar el impuesto con sujeción á las disposiciones que rigen para la transmisión de bienes muebles, y que el interesado produjo instancia asimismo ante este Ministerio, pidiendo que se desestimase el recurso del Interventor y se confirmase el acuerdo de la Dele-

gación:—Considerando que son dos cuestiones las que como principales se han de resolver en el presente expediente, á saber: 1.^a Calificación jurídica del contrato celebrado entre los hermanos T. en 14 de Diciembre de 1882, é impuesto que debe satisfacerse con arreglo á la legislación vigente. Y 2.^a Conveniencia de dictar, por vía de interpretación, una disposición de carácter general que aclare el impuesto que deban satisfacer los actos ó contratos relativos á los préstamos simples sin hipoteca, cuya conveniencia está aconsejada por los distintos casos que han ocurrido, en los cuales ha existido divergencia de opiniones sustentadas por los funcionarios que han intervenido en los expedientes:—Considerando, en cuanto hace relación al primer punto, que la resolución del Delegado es acertada, bastando para convencerse de ello el fijarse en la escritura base de este expediente, y por la que D. J. D. T. reconoció que era en deber á su hermano D. R. la suma de 50.000 pesetas, que en calidad de préstamo le había facilitado en varias fechas, obligándose á devolvérsela en el plazo de diez años, con más los intereses al 10 por 100 anual, que deberá pagar por trimestres:—Considerando que en ese contrato entran todos los elementos del mutuo con interés, según las leyes de Partida, y merece, por tanto, la calificación de préstamo sin hipoteca, puesto que no la constituye ni reconoce en finca alguna determinada, y que tanto el último párrafo del artículo 2.^o de la ley como el último del art. 18 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 fijan en 0,10 por 100 el impuesto de los préstamos otorgados ante notario:—Considerando que no puede conceptuarse como transmisión de bienes muebles según pretende el Interventor recurrente, porque no se trata de una transmisión de metálico perpetua, indefinida é irrevocable, sino temporal, puesto que á los diez años deberá ser devuelta por el que la recibió, que es lo que le da el carácter de préstamo mutuo:—Considerando, por lo que se refiere al segundo punto que ha de ser objeto de resolución, que el art. 2.^o de la ley vigente sobre el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes en su último párrafo dice: «Que los préstamos otorgados ante notario ó por acto judicial devengan el 0,10 por 100,» y el art. 18 del reglamento para la ejecución de la propia ley añade: «los préstamos otorgados ante notario ó por acto judicial devengarán 0,10 por 100 si no estuviesen garantidos con hipoteca. Si lo estuviesen, satisfarán únicamente el derecho correspondiente á la hipoteca:»—Considerando que, para interpretar esas disposiciones, es necesario fijarse en el espíritu y letra de las demás disposiciones de la misma ley y reglamento:—Considerando que, en todos los casos que mencionan los arts. 1.^o y 2.^o de la ley para establecer los actos y contratos sujetos al impuesto, se nota que

cuando deben satisfacerlo, no sólo la constitución de los derechos, sino también su *modificación*, transmisión y *extinción*, menciona expresamente estos actos, y que al fijar el derecho en que debe contribuir el préstamo simple, habla siempre del préstamo otorgado ante notario y por acto judicial, usando de la palabra otorgado para significar los préstamos: =Considerando que, si la ley no habla más que de la constitución del mutuo, exigir derechos por su *modificación* y extinción sería ampliar el alcance de la ley é interpretarla en sentido adverso al que debe presidir en toda legislación de impuestos, que es restrictivo, no considerando gravados más casos que los expresamente contenidos en la ley: =Considerando, en cuanto al reconocimiento, que para este caso no significa otra cosa que la formal ó solemne constitución del préstamo: =Considerando que la transmisión del préstamo se halla comprendida en el art. 18 del reglamento bajo la denominación genérica de transmisión de bienes muebles, perpetua é irrevocable, puesto que cuando uno mutuamente trasmite á otro tercero el derecho de cobrar cierta suma que le adeuda el mutuuario lisa y llanamente, no otra cosa hace que transmitirle de una manera perpetua y definitiva una cantidad en metálico que no figuró de presente, pero que percibirá en un plazo más ó menos lejano; =S. M., conformándose con lo propuesto por V. I. y con lo informado por la Dirección general de lo Contencioso y la Sección de Hacienda del Consejo de Estado, ha tenido á bien confirmar el fallo apelado y á la vez declarar con carácter general: 1.º Que la constitución y reconocimiento del préstamo sin hipoteca hecho ante notario ó por acto judicial, devenga el 0,10 por 100. 2.º Que las cesiones de dichos préstamos serán conceptuadas como transmisión de bienes muebles para los efectos del impuesto. Y 3.º Que no lo devengan la modificación y extinción, mandando asimismo que esta resolución se publique en la *Gaceta* oficial y se circule por las Administraciones provinciales. =De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes. =Madrid 13 de Mayo de 1884. =*Cos-Gayón*. =Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 24 de Mayo de 1884.

Ilmo. Sr.: =He dado cuenta al Rey (Q. D. G.) del expediente promovido á consecuencia de una instancia suscrita por don L. B. de U. en 19 de Diciembre último, en la que solicita una

prórroga de seis meses para presentar á la liquidación definitiva del impuesto de derechos reales la testamentaria de su padre D. C., que falleció en 20 de Diciembre de 1880.—Resultando que el recurrente solicitó y obtuvo de la Delegación de Hacienda de esta provincia la prórroga de seis meses á que se refiere el artículo 5.º del reglamento vigente, y dentro del plazo prorrogado, ó sea en 14 de Diciembre de 1881, solicitó la liquidación provisional del impuesto, que fué practicada por la oficina de esta corte, con fecha 31 del expresado mes, satisfaciéndose su importe en 5 de Enero siguiente:—Resultando que, no habiendo podido formalizar las operaciones testamentarias por las dificultades con que tropiezan para el deslinde de las fincas rústicas radican-tes en esta provincia, en el término de dos años que señala el artículo 61 del reglamento vigente, está en el caso de solicitar la prórroga que pide en su instancia:—Resultando que tales hechos aparecen justificados por los documentos que acompañan á la solicitud:—Resultando que, habiéndose suscitado duda sobre interpretación del art. 61 del reglamento, consultó V. I. la necesidad de armonizar el mencionado art. 61 con el 65, que dispone que la concesión de toda prórroga lleva consigo la obligación de satisfacer el interés del 6 por 100 anual de demora, desde el día siguiente inclusive á la fecha en que terminó el plazo reglamentario:—Vistos los arts. 60, 61 y 65 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, y las Reales órdenes de 28 de Agosto de 1882 y 7 de Abril de 1883:—Considerando que la prórroga se ha solicitado en tiempo hábil, habiéndose justificado la existencia de circunstancias que dificultan la formalización de la testamentaria, y por otra parte, que se ha satisfecho provisionalmente el impuesto por esta sucesión dentro del plazo reglamentario, por lo que es equitativa la concesión de la prórroga solicitada, con la obligación de satisfacerse por el tiempo que se utilice el interés del 6 por 100 anual por la diferencia de más que por el impuesto haya de satisfacerse en su día:—Considerando que el interés del 6 por 100 anual no puede imponerse respecto á los plazos que desde luego establece el reglamento, y dentro de los cuales el contribuyente tiene perfecto derecho á presentar sus documentos sin que pueda imponérsele recargo alguno, refiriéndose exclusivamente dicho interés á las prórrogas que de tales plazos puedan concederse por quien corresponda, y como indemnización del perjuicio que sufre el Tesoro por la gracia concedida, cuya doctrina se confirma por la disposición del párrafo 4.º del art. 6.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, y la del párrafo 3.º del art. 65 del reglamento de igual fecha:—Considerando que de lo expuesto se desprende la necesidad de aclarar la última disposición del art. 61 del citado reglamento, que al señalar el plazo de dos años para presen-

tar los documentos á la liquidación definitiva, á contar desde la fecha provisional, establece que este plazo puede prorrogarse por otros dos años, pero con abono del 6 por 100, de la diferencia desde el día de la provisional, cuya aclaración debe hacerse con arreglo á la doctrina citada anteriormente, en el sentido de que tal interés del 6 por 100 anual comienza á devengarse no desde la fecha de la liquidación provisional, sino desde el día siguiente inclusive á la fecha en que termine el plazo de dos años señalados al efecto;—S. M., de conformidad con lo consultado por V. I. y lo informado por la Dirección general de lo Contencioso y Sección de Hacienda del Consejo de Estado, ha tenido á bien 1.º Declarar con carácter general, á título de interpretación del artículo 61 del reglamento vigente del impuesto, que en los dos años que concede al contribuyente desde que se giró la liquidación provisional para presentar sus documentos á la definitiva: no se devenga interés alguno, y sólo si el del 6 por 100 si se presentase trascurrido aquel plazo. Y 2.º Que se conceda á D. L. B. y U. la prórroga de seis meses que solicita, entendiéndose esto con la obligación de satisfacer el interés del 6 por 100 anual desde 5 de Enero de este año en que terminaron los dos que de derecho tenía para presentar á liquidación definitiva la testamentaria de su señor padre.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes. Madrid 24 de Mayo de 1884.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Marzo de 1884.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.) del expediente instruido á virtud de consulta de ese centro directivo formulada con motivo de la negativa de D. B. D. S., liquidador que fué del impuesto de derechos reales de Getafe, á entregar una carta de pago en la que resulta el ingreso de 64,99 pesetas, que por Real orden de 21 de Octubre de 1882 se han mandado devolver á doña Dolores San Martín.—Considerando que á los liquidadores del impuesto de derechos reales, por las entregas que verifican mensualmente de los ingresos que recaudan, se les entrega una carta de pago definitiva por la Administración para su resguardo:—Considerando que ese documento es independiente de los resguardos que deben expedirse á los interesados, según los casos, bien por las Tesorerías de provincias ó por los mismos liquidadores, conforme á lo dispuesto en el art. III del reglamento de

31 de Diciembre de 1881:—Considerando que las cartas de pago que se libran á los liquidadores recaudadores son documentos personales que justifican la solvencia de estos funcionarios con la Hacienda por las cantidades ingresadas en las arcas del Tesoro, y que las entregadas á los particulares en la mayor parte de los casos tienen que archivar en los Registros en que se hace la inscripción de los bienes:—Considerando que es preciso armonizar el cumplimiento de lo dispuesto por regla general para justificar las devoluciones de ingresos con la necesidad de que los liquidadores del impuesto conserven las cartas de pago, que son garantía de los ingresos que verifican en concepto de recaudadores, sin perjuicio de la justificación de estas devoluciones:—Considerando que el motivo de exigirse por regla general la presentación de las cartas de pago, para cancelarlas ó para anotar en ellas la devolución que reduzca su importe, es el de evitar la contingencia de que en algún caso, por falta de esa cancelación ó anotación, pudiera cometerse el abuso de verificarse un pago indebido, ó sea la devolución duplicada de una misma cantidad:—Considerando que á la expedición de toda carta de pago por ingresos verificados en las arcas del Tesoro tiene que preceder la extensión de un talón de cargo con todos los requisitos y detalles necesarios para determinar la procedencia del ingreso y las cantidades parciales y total de su referencia, y que en el mismo documento deben anotarse en su caso las devoluciones que se verifiquen;—Y considerando, que la justificación prevenida en Real orden de 18 de Mayo de 1865, por lo respectivo al impuesto de derechos reales en los casos en que no pueda exigirse á los particulares la presentación de la carta de pago, y en los que se refieran á ingresos verificados por el liquidador, puede sustituirse con certificación de referencia al talón de cargo respectivo, en la que se haga constar que en dicho documento se ha hecho la anotación oportuna de la cantidad que se devuelva;—S. M., de conformidad con lo consultado por V. I. y lo informado por la Intervención general y Dirección de lo Contencioso, se ha servido resolver: 1.º Que las cartas de pago que se libren á favor de los liquidadores del impuesto de derechos reales por los ingresos que verifiquen en las tesorerías, como recaudadores del impuesto, son documentos que deben conservar los mismos interesados en garantía del descargo de su responsabilidad por dicho concepto. 2.º Que á los particulares á quienes proceda devolver en todo ó en parte algún ingreso, se les reclame la presentación de la carta de pago ó resguardo que acredite su ingreso, para la cancelación ó anotación que proceda, entendiéndose que en el caso de haber tenido que entregar dicho documento para la inscripción de inmuebles ó derechos reales, debe manifestarse así á la Delegación

de Hacienda, quedando relevados de la indicada presentación. En este caso la Intervención de Hacienda reclamará de oficio la carta de pago al liquidador, y cuando este funcionario manifieste no tener tal documento, quedará relevada la oficina provincial de unir el justificante referente á la carta de pago, sustituyéndolo con el oficio del liquidador. 3.º Que de toda devolución que se verifique habrá de practicar la oficina en que exista el talón de cargo respectivo la anotación oportuna, que consignará también en su caso en las cartas de pago ó resguardos que los contribuyentes presentan. Y 4.º Que en todos los casos, haya tenido ó no lugar la presentación de la carta de pago, se expida certificación de referencia al talón de cargo, en la que deberá hacerse expresa mención, bajo la responsabilidad de los funcionarios que autoricen el documento, de las cantidades que se devuelvan, y de la circunstancia de quedar hecha en el referido talón de cargo la anotación de la devolución.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes. Madrid 14 de Marzo de 1884.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 8 de Abril de 1884.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.) del expediente promovido en la Delegación de Hacienda de Jaén por D. A. L. y M. sobre nulidad de una liquidación del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, practicada á consecuencia de la cesión á su favor de la concesión para construir un canal de riego derivado del río Guadalentín.—Resultando que por escritura de 12 de Junio de 1875 D. J. M. Y., D. E. J. R., D. F. S., D. A. M. y D. J. N. manifestaron que teniendo incoado expediente para la concesión de un determinado volumen de agua con objeto de construir un canal de riego en los términos municipales de Pego, Alcón y Zujas, de las provincias de Jaén y Granada, y esperando obtener dicha concesión habían convenido su transmisión á favor de D. A. L. R.:—Resultando que con fecha 19 de Junio del mismo año se publicó en la *Gaceta* un Real decreto expedido el día anterior autorizando á D. J. M. Y. y consocios para construir un canal derivado del río Guadalentín y adquirir fuerza motriz para diferentes artefactos que intentaban construir en el trayecto del mismo canal:—Resultando que por escritura de 22 de Julio siguiente el D. J. M. Y. y demás consocios otorgaron nueva escritura á consecuencia de lo pactado y convenido en la de 12 de Ju-

nio anterior, cediendo y traspasando al D. A. L. la concesión que ya era un hecho:—Resultando que por Real orden de 7 de Agosto siguiente, ó sea del mismo año 1875, publicada en la *Gaceta* del día 13, fué aprobada la expresada transferencia declarando al D. A. L. subrogado en todos los derechos y obligaciones de los cedentes:—Resultando que, construído el canal, se otorgó por el cesionario escritura descriptiva de las obras en 22 de Mayo de 1882 para inscribirla en el Registro, y el liquidador, considerando la cesión título traslativo de dominio, practicó la liquidación al 3 por 100 y cargó al cesionario las multas y recargos en que había incurrido:—Resultando que el interesado acudió en 7 de Abril de 1883 á la Delegación de Hacienda reclamando contra la liquidación por creer que no debía pagar impuesto alguno por tal transmisión, y que el Delegado confirmó y mandó exigir el importe de la liquidación practicada:—Resultando que, notificada dicha resolución á D. L. R., se alzó á este Ministerio, y que, oídas esa Dirección general y la de lo Contencioso del Estado, opinó la primera que debía exigirse sólo el 1 por 100 en el contrato en cuestión como título traslativo de dominio de bienes muebles, y la segunda que se confirmara el fallo de la Delegación de Hacienda de Jaén:—Visto el art. 53 del reglamento del impuesto de derechos reales de 14 de Enero de 1873, que determina que para que sea exigible el mencionado impuesto se requiere la existencia de un acto expreso ó deducido, con arreglo á los principios de derecho, cuyo nombre ó concepto de liquidación figure en la tarifa:—Vista la tarifa que sigue á dicho reglamento, en la cual para nada figuran los canales de riego ni concesiones de aguas:—Vista la ley de Presupuestos de 21 de Julio de 1876, artículo 12, que dispone que con arreglo á la ley de 3 de Junio de 1855 y otras disposiciones que cita, *continuarán* exceptuados los actos de traspaso del derecho de *explotación* de los ferrocarriles, y los de transmisión en cualquiera forma de los *ferrocarriles y canales de riego*:—Visto el artículo 36 del reglamento del impuesto, de 31 de Diciembre de 1881, que reproduce el 53 del de 14 de Enero de 1873, respecto á que para poder exigir el impuesto es necesaria la existencia de un acto expresivo ó deducido con arreglo á derecho, cuyo nombre ó concepto de liquidación figure en la tarifa:—Vista la tarifa que sigue á dicho reglamento en concepto de general y comprensiva de todos los actos sujetos al impuesto desde el año 1845 y sus diversos tipos contributivos, en la cual á los números 8 y 19 consigna los conceptos de aprovechamiento de aguas y canales de riego, y sólo marca cuota de liquidación á partir desde 1.º de Enero de 1882:—Visto el art. 27 del reglamento de 1873, que sujeta al pago del 1 por 100 las transmisiones de bienes muebles

por virtud de actos judiciales ó administrativos, ó de contratos otorgados ante notario: = Considerando que, si bien la concesión del canal y desviación de aguas fué solicitada por D. J. M. I y consocios, antes de serle otorgada convino por escritura pública su transmisión á favor de D. A. L. R., cuya escritura se ratificó por otra, una vez obtenida la concesión, siendo aprobada dicha transmisión por el Gobierno, declarando subrogado al cesionario en todos los derechos y obligaciones de los cedentes: = Considerando, por tanto, que realmente puede y debe considerarse como adquirente directo de la concesión el D. A. L., puesto que antes de estar hecha había adquirido por documento público derecho á su traspaso, y el suponer sujeto al impuesto este acto sería tanto como sostener que las concesiones de este género son actos contributivos del impuesto de derechos reales: = Considerando que el no hallarse un acto exceptuado del impuesto referido no implica que esté sujeto al mismo, pues sólo lo están, con arreglo al art. 53 referido, los que expresamente están comprendidos en la tarifa: = Considerando que no tiene ninguna aplicación al caso en cuestión el art. 12 de la ley de Presupuestos de 21 de Julio de 1876, pues el que entonces se estableciera determinadamente una excepción no prueba en modo alguno que el acto á que se refería estuviera con anterioridad sujeto al impuesto; y además, dicho artículo hace referencia á los trasposos del derecho de explotación y no á los de construcción de ferrocarriles y á los de *transmisión de éstos y de los canales de riego*, lo cual supone estar ya construídos: = Considerando, en virtud de lo últimamente expuesto, que dicha excepción es la que debe limitarse á las obras ya construídas de la clase indicada que han de revertir al Estado, sin que pueda ampliarse á las concesiones de construcción, á que no se refiere: = Considerando que si alguna duda ocurriera la habría desvanecido la tarifa general publicada con el reglamento hoy vigente, puesto que comprendiendo todos los actos que desde 1845 han contribuído y contribuyen al impuesto, y la cuota que en cada época han satisfecho sólo la consignan respecto á las concesiones de aguas y canales de riego desde 1.º de Enero de 1872: = Considerando que en las escrituras de que se trata hay una verdadera adquisición de bienes muebles por las 450.000 pesetas que ha de entregar, parte al contado y parte á plazos, á los cedentes el concesionario D. A. L., y que no procede considerarse en absoluto como precio de los planos y memorias, tanto por la desproporción que entre uno y otra existe, cuanto porque en realidad la cantidad expresada constituye, más bien que otra cosa, una prima que se da por la cesión y en compensación de la utilidad que la construcción del canal puede reportar: = Considerando, por último, en vista de todo, que la ad-

quisición de bienes muebles y derechos análogos por contrato ante notario, que aparece clara y terminante, es en rigor la de D. J. M. I. y consocios de las 75.000 pesetas que reciben de presente y de las 375.000 que se les reconoce derecho á percibir, siendo éste el verdadero acto contributivo al 1 por 100, con arreglo al art. 27 del citado reglamento de 14 de Enero de 1873; S. M., visto lo propuesto por ese centro y lo informado por la Dirección de lo Contencioso, y de conformidad con el dictamen de la Sección de Hacienda del Consejo de Estado, ha tenido á bien revocar el acuerdo apelado de la Delegación de Hacienda de Jaén, mandando se practique una nueva liquidación al 1 por 100 sobre las 450.000 pesetas que en metálico perciben y han de percibir los cedentes D. J. M. I. y consocios, limitándose la multa y los intereses de demora á lo que corresponda á la cantidad que como cuota del Tesoro deba satisfacerse, con arreglo á la nueva liquidación, y devolviéndose el resto de la cantidad depositada. = De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos. = Dios, etc. = *Cos-Gayón*. = Sr. Director general de Contribuciones.

Real decreto sentencia de 4 de Diciembre de 1884.

Don Alfonso XII, por la gracia de Dios, Rey constitucional de España. = A todos los que las presentes vieren y entendieren, y á quienes toca su observancia y cumplimiento, sabed que he venido en decretar lo siguiente: En el pleito que ante el Consejo de Estado pende en única instancia entre el Doctor D. Eugenio Montero Ríos, á nombre de D. N. de la C. B., Conde de C. B., demandante, y mi Fiscal, que representa á la Administración general, demandada, sobre revocación de la Real orden de 21 de Enero de 1883, que decretó la validez de dos liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales: = Visto el expediente gubernativo, del cual resulta: Que en 12 de Agosto de 1882 se presentó en la oficina de liquidación del impuesto de derechos reales y trasmisión de bienes de Cádiz una escritura otorgada en 14 de Julio de 1882 ante el notario de la misma ciudad D. Ricardo de Pro, en la cual compareció el Conde de C. B., de estado casado, con D.^a A. B. y L., de quien se hallaba divorciado por sentencia firme del Supremo Tribunal de la Rota, de 4 de Marzo de 1870, manifestando que intervenía por su propio derecho y como mandatario de sus hijos D. F., D. M., D.^a M., D. N., D. J. A., D. J. L., D.^a J., D.^a A., D.^a L. y D.^a M. del C. B., y

de sus hijos políticos D. A. A. y B. y D. E. C., padre de los menores D. J. y D. F. C. y B., y en tales conceptos consignaba que había celebrado con su señora esposa un convenio que se obligaba á respetar por su parte, y á cuya observancia obligaba también á sus hijos y demás descendientes como representante de ellos, en cuyo convenio se hallaban establecidas, entre otras condiciones, las siguientes: Primera, que su señora esposa renunciaba á los beneficios que la concedió una ejecutoria pronunciada por la Audiencia de Sevilla en 5 de Mayo de 1863, en la cual se la asignaron 20.000 reales mensuales por alimentos, que la fueron reconocidos por escritura de 20 de Febrero de 1868 ante el notario de Cádiz D. Bartolomé Rivera. Segunda, que desde que se redujera á escritura el convenio correrían los hijos de los Condes de C. B. con la administración de los bienes de ambos cónyuges, dueños ya de estos bienes por donación de los mismos, hecha anteriormente con la reserva de la administración, obligándose los mismos hijos á mantener á su señora madre, y en el caso de que ellos no cumplieran esta obligación, el Conde de C. B. satisfaría á su esposa, por mesadas anticipadas, la cantidad de 7.000 reales para alimentos. Tercera, que el producto de los bienes se destinaría, en primer término, á satisfacer los gastos que ocasionara la manutención de la Condesa, y en segundo á pagar 5.000 reales mensuales al Conde, y el resto se distribuiría entre los hijos, en la forma que entre ellos tenían convenida, y se aplicaría á enjugar las deudas existentes. Que D.^a A. B., Condesa de C. B., prestó su aprobación á dicho convenio por otra escritura otorgada también en 14 de Febrero de 1882 ante el mismo notario D. Ricardo de Pro. Que á virtud de la presentación de la escritura primeramente citada, de 14 de Febrero de 1882, en la oficina de liquidación del impuesto de derechos reales, ésta giró las liquidaciones correspondientes por los impuestos que á su juicio devengaba el acto, y que eran dos distintos, uno por la extinción de la pensión alimenticia de 60.000 pesetas anuales, á virtud de la renuncia que de ella hacia la Condesa de C. B., cuya extinción devengaba el 2 por 100 del capital de la misma pensión al 3 por 100, y como este capital importaba 2 millones de pesetas, el impuesto ascendía á 40.000 pesetas, y otro por la constitución de la pensión de 1.250 pesetas mensuales á favor del Conde, la cual, capitalizada al mismo tipo del 3 por 100, importaba 50.000 pesetas, y devengaba al 2 por 100 un impuesto de 10.000 pesetas. Que previo el pago de estas cantidades, D. N. de la C. B., Conde de C. B., en solicitud de 31 de Agosto de 1882 acudió al Delegado de Hacienda de Cádiz reclamando contra las referidas liquidaciones y pidiendo se declarara que la escritura de 14 de Febrero de 1882 estaba exenta del pago

del impuesto de derechos reales, y dicha autoridad, después de oír al liquidador del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes del partido de Cádiz y al Abogado del Estado, decretó en 31 de Octubre de 1882 que estaban bien giradas las liquidaciones, porque en el expresado documento se extinguía una verdadera pensión y se constituía otra, y era, por tanto, aplicable el artículo 12 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, y que en su consecuencia no procedía la devolución de las cantidades satisfechas. Que contra esta resolución interpuso recurso de alzada el Conde de C. B., y de conformidad con lo propuesto por la Dirección general de Contribuciones y por la de lo Contencioso del Estado, se dictó la Real orden de 16 de Febrero de 1883, en la que se confirmó en todas sus partes el acuerdo recurrido:—Vistas las actuaciones contencioso-administrativas en que consta: Que contra la Real orden de 10 de Febrero de 1883, interpuso demanda en la vía contenciosa el Doctor D. Eugenio Montero Ríos, á nombre de D. N. de la C. B., que fué declarada procedente por Real orden de 10 de Noviembre de 1883, solicitando, tanto en esta demanda como en su ampliación, que se dejara sin efecto la Real orden impugnada, y se consignase en su lugar que los actos contenidos en las escrituras de 14 de Febrero de 1882 no estaban sujetos al pago del impuesto de derechos reales, y si á esto no hubiese lugar, que se declarase que de todas maneras se debía anular la liquidación girada y practicar otra bajo el tipo del 1 por 100 sobre el capital representado: Que mi Fiscal, contestando á la demanda, solicitó se absolviera de ella á la Administración general, y que se confirmase la Real orden recurrida:—Visto el art. 4.º del Real decreto de 11 de Junio de 1847, que dice: «Las pensiones alimenticias, tengan ó no tiempo limitado, quedan exentas del derecho de hipotecas; pero no lo estarán de su inscripción en el Registro:»—Visto el art. 2.º de la ley relativa al impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, de 31 de Diciembre de 1881, según el cual, entre otras muchas disposiciones, las sucesiones de todas clases, ya se verifiquen á título de herencia, de legado ó de donación *mortis causa* entre ascendientes y descendientes legítimos, satisfarán el 1 por 100; las donaciones *inter vivos* pagarán los mismos tipos que las sucesiones, según el grado de parentesco entre el donante y el donatario; y la constitución, reconocimiento, modificación ó extinción de pensiones pagarán, si la pensión es vitalicia ó sin tiempo limitado, el 2 por 100 del capital de la pensión; si es temporal, 10 centésimas partes por cada dos años de duración, pero sin exceder nunca del 2 por 100:—Visto el propio artículo en la parte que concierne á Sociedades, donde se dispone que, así las obligaciones que emitan en lo sucesivo, como las emitidas con anterioridad á la pro-

pia ley, están sujetas al impuesto al tiempo de su amortización:— Visto el art. 12 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, que dice: «La constitución, reconocimiento, modificación ó extinción de pensiones, de cualquier clase ó denominación, pagarán, si la pensión es vitalicia ó sin tiempo limitado, el 2 por 100 del capital de la pensión; si es temporal, 10 céntimos por 100 por cada dos años de duración, pero sin que exceda del 2 por 100, cualquiera que sea el tiempo que se fije. Cuando en el documento se determine el capital de la pensión, el impuesto se liquidará por aquél. Si la constitución de la pensión lo fuese en cambio de la cesión de bienes, la pensión se liquidará por el valor de éstos; si no apareciese en el documento el valor de la pensión, se calculará éste al 3 por 100.»—Vistos los artículos 19 y 20 del propio reglamento, que confirman lo dispuesto en la ley, en orden á las donaciones *inter vivos* y á las sucesiones:—Considerando que al renunciar la Condesa de C. B., en la escritura de 14 de Julio de 1882, los beneficios que le concedió la sentencia de la Audiencia de Sevilla, de 5 de Mayo de 1863, por la cual se le señalaron 5.000 pesetas mensuales para alimentos, no puede ponerse en duda que se extinguió la expresada pensión alimenticia, no obstante que sus hijos se comprometieron á alimentar á dicha Condesa, pues en lo sucesivo ha de atenderse aquella necesidad en forma distinta y sin precisar cantidad fija para ello, siendo, por tanto, la primera cuestión que en el presente pleito se discute si dicha extinción de pensión devenga ó no el impuesto de derechos reales:—Considerando que en la misma escritura de 14 de Julio de 1882 se declara que en lo sucesivo correrán los hijos de los Condes de C. B. con la administración de los bienes de ambos cónyuges, y al tratar del reparto de los productos de dichos bienes, se expresa que, cada mes se entregarán al Conde 5.000 reales, lo cual evidentemente constituye una pensión que en su favor vienen obligados á pagar los hijos, pues el padre les cedió la administración íntegra sin reservarse producto alguno, y éstos se comprometieron á entregarle la expresada cantidad fija en épocas determinadas y sin consideración alguna á los mayores ó menores productos que pudieran obtener del caudal cuya propiedad tenían antes, y por tanto, que es necesario resolver en este litigio si la constitución de esa nueva pensión debe satisfacer el impuesto de derechos reales:—Considerando, en cuanto á la primera, que, si bien al constituirse la pensión de 5.000 pesetas mensuales que la Condesa de C. B. tenía derecho á exigir de su marido no estaba en vigor la ley ni el reglamento de 31 de Diciembre de 1881, es lo cierto que al otorgarse la escritura de 14 de Julio de 1882, origen del presente litigio, se debió liquidar el impuesto de derechos reales correspondiente á la renuncia que de la tal pensión

se hizo, puesto que los artículos 2.º de la ley y 12 del reglamento de que queda hecha referencia son terminantes y no hacen diferencia entre las pensiones constituidas antes ó después de la promulgación:—Considerando, en cuanto á la segunda cuestión, ó sea á la pensión constituida por las escrituras de 1882 á favor del Conde de C. B., que se halla literalmente comprendida así en el art. 2.º de la ley como en el 12 del reglamento, resultando, en su virtud, completamente justificada en cuanto á ella la exacción del impuesto:—Considerando que en las mencionadas escrituras de 14 de Julio no se hace mérito, al establecer la pensión de que se trata, que ésta sea el mero reconocimiento y regularización de anteriores y naturales obligaciones de familia, por lo cual no ha lugar á decidir en este pleito si alcanza el impuesto á las que se hallan en este caso:—Considerando, finalmente, que no se atribuye en dichas escrituras el carácter de donación á la pensión expresada, y, por tanto, que hubiera sido improcedente liquidar el impuesto con relación á la misma, según se pretende, á razón del 1 por 100, y en conformidad á lo dispuesto en el art. 2.º de la precitada ley, respecto á las donaciones *inter vivos* entre ascendientes y descendientes;—Conformándome con lo consultado por la Sala de lo Contencioso del Consejo de Estado, en sesión á que asistieron: D. Tomás Retortillo, Presidente accidental; D. Feliciano Pérez Zamora, D. Fernando Vida, D. Ramón de Campoamor, D. Francisco Rubio, D. Angel María Dacarrete, D. Pedro Sánchez Mora, el Marqués de la Fuensanta, D. José Creagh, D. Juan del Río y D. Enrique Cisneros, =Vengo en absolver á la Administración general del Estado de la demanda deducida por el Doctor D. Eugenio Montero Ríos contra la Real orden de 21 de Enero de 1883, que queda firme y subsistente.—Dado en Palacio á cuatro de Diciembre de mil ochocientos ochenta y cuatro.—El Presidente del Consejo de Ministros, *Antonio Cánovas del Castillo*.

Real orden de 5 de Marzo de 1886.

Ilmo. Sr.:—En el expediente promovido por D. M. M., como concesionario del ferrocarril de S. á V. en la Administración de Hacienda de Segovia, sobre nulidad de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales y trasmisión de bienes, ha emitido la Sección de Hacienda del Consejo de Estado el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.:—Con Real orden de 29 de Agosto últi-

mo, se ha remitido á informe de esta Sección el expediente promovido por D. M. M., como concesionario del ferrocarril de S. á V., sobre pago del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes.—De sus antecedentes resulta que por escritura otorgada ante el notario D. Miguel Gómez Martín, se obligó el Ayuntamiento de aquella capital á entregar al expresado M., por vía de subvención y auxilio para la construcción de dicho ferrocarril, la cantidad de 1.500.000 pesetas en diez plazos de un año cada uno, con las demás condiciones que en el referido documento se expresan. Presentada la escritura en la oficina liquidadora del impuesto, se giró la liquidación bajo el concepto de transmisión de bienes muebles, número 296 de la tarifa, al 1 por 100, por la cantidad de 15.000 pesetas; y al efecto se fundó el liquidador en que la concesión del ferrocarril mencionado se hizo en definitiva á la Compañía del N., y no le eran aplicables en este caso los beneficios concedidos en el art. 28 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, por los actos señalados con los números 10, 11 y 16, puesto que se trataba de donación verificada en favor de una persona que no tenía otra representación ni personalidad, que la de constructor de la línea y gerente de la Sociedad. Contra esta liquidación acudió D. M. M. al Delegado de Hacienda de la provincia, pidiendo su anulación, por no hallarse dentro de las prescripciones del Reglamento; y en el caso de no accederse á esta petición, que se reforme al tipo de 0,10 céntimos de peseta por 100, por analogía á lo que se dispone en el caso 11, art. 28 del citado reglamento; declarando además que, cualquiera que fuese la cantidad señalada por el expresado concepto, no se exigiera el inmediato pago, sino á medida que vencidos los plazos tuviese lugar la entrega de la subvención. El Delegado, teniendo en cuenta que por Real orden de 19 de Septiembre de 1884 se había reconocido á la Compañía de ferrocarriles del N. como dueña del proyecto del de V. á S., recayendo en ella todos los derechos y obligaciones sobre el particular, entendía que, debiendo emplearse la cantidad donada por el Ayuntamiento de Segovia en la construcción de dicha línea férrea, el peticionario de la concesión M. estaba en el caso de entregar la subvención á la citada Compañía, como subrogada en los derechos y obligaciones contraídos por aquél; advierte además dicho funcionario que, aunque en la tarifa del impuesto no figura el concepto de subvención, no podía dudarse que la obligación consignada en la escritura era un contrato de los llamados en derecho innominados, y como tal sujeto al tributo, según el art. 36 del reglamento; y que debiendo la vía férrea que se construye revertir al Estado, con arreglo á la ley de Ferrocarriles, no podía considerarse la transmisión como perpetua; por último, apoyando-

se en todas estas razones, y considerando que el contrato por el que se transmitía la cosa no tenía condición suspensiva, puesto que la entrega de la cantidad no se hacía depender de ningún hecho determinado, en 26 de Mayo último falló en el sentido que debía declararse nula la liquidación girada por la oficina liquidadora de Segovia, disponiendo que se practicara otra con arreglo al núm. 297 de la tarifa vigente, y desestimando la reclamación en cuanto á los demás extremos que abrazaba la instancia del interesado. En 15 de Junio siguiente se alzó éste ante V. E. reproduciendo los mismos razonamientos que expuso á la Delegación de Hacienda de Segovia, y la Dirección general de Contribuciones, fundándose en que al tratarse de una donación hecha á favor de un ferrocarril no podría prescindirse del espíritu del reglamento y tarifa respecto de estas Sociedades, propuso á V. E. la revocación del acuerdo apelado y que debía practicarse una nueva liquidación al tipo de 0,10 céntimos de peseta por 100. La Dirección general de lo Contencioso, considerando que, según el art. 36 del reglamento de derechos reales, la verdadera naturaleza del contrato debía ser el fundamento de la liquidación aun cuando no existiera con el nombre de subvención en la tarifa; que la subvención del ferrocarril no podía conceptuarse como temporal, sino por tiempo indeterminado, sin que influya en ello el carácter limitado de la concesión, toda vez que á su terminación no volvía á los donantes la cantidad que habían entregado, y que no pudiendo tener aplicación al caso las disposiciones 10, 11 y 16, art. 28 del reglamento, tenía que reputarse como una simple transmisión de bienes muebles, disintió del parecer de la general de Rentas y propuso á V. E. que se revocara el fallo de la Delegación de Hacienda de Segovia, declarando bien practicada la liquidación al 1 por 100, según lo había verificado la oficina liquidadora del partido de dicha capital. Examinados por la Sección los antecedentes de este asunto, manifestará á V. E. en primer lugar que, según lo que resulta de la escritura otorgada entre el Ayuntamiento de Segovia y D. M. M., dicha corporación, si bien contrató con este último la entrega de la cantidad que anteriormente tenía acordado como subvención ó auxilio para la construcción de la línea férrea de que se trata, lo hizo en el concepto de ser el mencionado M. primer petionario de la concesión, para que á su vez lo hiciera á la Sociedad ó Compañía que definitivamente quedase encargada de la referida línea; por consiguiente, una vez reconocida como dueña de la vía la de los ferrocarriles del N. de E. por Real orden de 19 de Septiembre de 1884, habrá que considerarla como tal para los efectos del impuesto de transmisión de bienes por razón de la cantidad á que asciende la expresada subven-

ción. Sentado esto, no cree la Sección, como supone la Dirección general de lo Contencioso, que la circunstancia de no hallarse expresamente consignado en las tarifas lo que deba satisfacerse por las subvenciones de esta clase haga perder su verdadero carácter á dicha Compañía, conceptuando el acto de transmisión por ella realizado como otro cualquiera sujeto á los preceptos generales del reglamento de derechos reales hoy vigente; no puede dudarse que, si bien las disposiciones de dicho reglamento, que marcan sólo el pago de 0,10 céntimos por 100 á las empresas de ferrocarriles, se refieren á los contratos que las mismas realicen para la adquisición de terrenos expropiados y los actos de traspaso de derecho de explotación y transmisión en cualquier forma de las líneas, no puede prescindirse de que las subvenciones dejen de considerarse como verdaderos actos de transmisión hechos en favor de dichas Compañías, como tampoco puede prescindirse de que el espíritu de la ley, al establecer este beneficio, no se propuso otro objeto que el de auxiliar el fomento y desarrollo de los intereses materiales del país, y con ellos el aumento de la riqueza pública; por otra parte, la excepción que señalan las disposiciones 10, 11 y 16 del reglamento citado con relación á las empresas de ferrocarriles, según lo que en las mismas se consigna, se hizo también en consideración á que la propiedad de las líneas, que dichas empresas explotaban habrá de revértir en su día al Estado, y hallándose en este caso el ferrocarril de S. á V., de exigirse ahora á la Compañía el pago del 1 por 100, como se verifica con toda Sociedad que utiliza perpetuamente el producto de sus adquisiciones, resultará que el Estado vendría á percibir por un lado los derechos de transmisión de dominio por la subvención objeto del contrato, y por otro la misma subvención, puesto que ha de invertirse necesariamente en la construcción de un camino cuya propiedad ha de adquirir después. La Sección, sin embargo, no cree que la circunstancia de no hallarse expresamente comprendidas en las tarifas del impuesto las subvenciones hechas por una corporación, como sucede con la verificada por el Ayuntamiento de Segovia, puede influir para que se declare á la Compañía concesionaria exenta en absoluto del pago de los derechos correspondientes; pues debiendo ésta utilizar sus productos mientras conserve la explotación de la vía, justo es que los satisfaga, si bien en la forma que señalan las referidas disposiciones del reglamento á todas las empresas de la misma clase. En cuanto á la otra pretensión del recurrente, de que, caso de exigírsele algún impuesto, se haga según vayan venciendo los plazos estipulados para la entrega, la Sección no lo juzga estimable por oponerse abiertamente el art. 46 del reglamento, el cual dispone que en los contratos en que medie precio, aunque éste

deba entregarse á plazos, la liquidación é inmediata exacción del impuesto se hará siempre por su total importe. En vista de lo expuesto, la Sección es de parecer que no pudiendo considerarse á la Compañía concesionaria del ferrocarril de S. á V., como á cualquiera otra Sociedad, sujeta á los preceptos generales del impuesto de derechos reales, se debe revocar el acuerdo apelado de la Delegación de Hacienda de la provincia y girar una nueva liquidación al tipo de 0,10 céntimos por 100, aplicando por analogía las disposiciones 10, 11 y 16 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, que se refieren exclusivamente al pago de derechos por Compañías de ferrocarriles.—Y S. M. la Reina (q. D. g.) Regente del Reino, conformándose con dicho informe, ha tenido á bien resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—*Camacho*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Decreto-sentencia de 11 de Junio de 1885 (1).

Don Alfonso XII, por la gracia de Dios Rey constitucional de España.—A todos los que las presentes vieren y entendieren, y á quienes toca su observancia y cumplimiento, sabed: que he venido en decretar lo siguiente:—«En el pleito contencioso-administrativo que pende, en única instancia, ante el Consejo de Estado, entre partes, de la una, en concepto de demandante, el Doctor D. Luis Silvela, por sustitución del Licenciado D. Francisco Silvela, en representación de D.^a J. D. de A., de D. M. de L. y A. y D. J. A. y G., y de la otra, como demandada, la Administración general del Estado, representada por mi Fiscal, sobre revocación ó subsistencia de la Real orden expedida por el Ministerio de Hacienda en 13 de Octubre de 1882:—Visto el expediente gubernativo, del que resulta:—Que en 12 de Diciembre de 1880 acudió D. R. G. y M., vecino de Sanlúcar de Barrameda, al Ministerio de Hacienda, exponiendo que en Enero del mismo año había fallecido D. L. A., dejando bienes por

(1) No obstante lo prevenido en el art. 79 del Reglamento respecto á la prescripción de la acción comprobadora, cuya disposición hemos combatido, consideramos que la doctrina sentada en el Real decreto-sentencia de 11 de Junio de 1885, como la más conforme y ajustada á los principios de derecho, es la que debe prevalecer, pues tanto la legislación civil anterior como el art. 1.973 del Código civil convienen en que la reclamación, ya judicial ó extrajudicial por parte del acreedor ó persona llamada á ejercitar la acción, interrumpe la prescripción.

valor de 15 millones de pesetas, que no se había presentado á la liquidación del impuesto de derechos reales todo el capital relicto, pues sólo se había girado dicha liquidación por 1.736.061 pesetas, y solicitaba se tuviera por presentada la denuncia y que se nombrase una comisión que procediera simultáneamente á la investigación y comprobación del hecho denunciado, y que si resultase éste cierto, se impusiera á los herederos de D. L. A., que eran D. M. de L. y A., D.^a F. D. de A. y D. J. A., la multa que procedía, entregando al denunciador la parte que le correspondiera. Que la Dirección general de Contribuciones, en 9 de Febrero de 1881, elevó el expediente al Ministerio, solicitando autorización para llevar á cabo una visita con el fin de comprobar la certeza de los hechos denunciados, y de conformidad con el dictamen de la Intervención general del Estado, se expidió la Real orden de 24 de Mayo de 1882, en la cual se acordó autorizar al Director general de Contribuciones para que nombrase la persona ó comisión que hubiera de girar dicha visita, imputando los gastos que se originasen al capítulo VIII, artículo 1.^o, sección 8.^a del presupuesto corriente; y usando de esta autorización se nombró Visitador en 2 de Julio siguiente al Abogado del Estado D. J. A. Que comenzadas por éste las diligencias para la comprobación de los valores de la testamentaria de don L. A., los herederos de éste le dirigieron, en 26 de Julio de 1882, una instancia en la que pedían que, considerándose ejecutoria la liquidación definitiva de los derechos pagados al Estado por la transmisión de los bienes de la herencia, verificada á fines de Noviembre de 1880, se declarase que en nada podía afectarles la comprobación que se verificara; y después de ser oído el denunciador, se dictó auto por la visita en 29 de Julio de 1882, en que se declaró no haber lugar á la reposición del acuerdo, dando principio á la comprobación, desestimando, por tanto, en todas sus partes la pretensión de los herederos de D. L. A., cuyo auto fué consultado con la Dirección general de Contribuciones, la cual lo aprobó por resolución de 5 de Agosto siguiente. Que el Visitador A. practicó todas las diligencias que creyó necesarias para depurar y comprobar los valores de la testamentaria, dando por terminada su visita en 16 de Junio de 1883, y participando su resultado en 18 de los mismos á la Dirección general de Contribuciones con un estado, del cual aparecía que el caudal declarado por los herederos en la liquidación provisional y en la definitiva ascendía á 1.758.674 pesetas; que dicho caudal importaba, según las operaciones practicadas por la visita, 3.508.679 pesetas, y por tanto, la ocultación importaba asimismo 1.649.995 pesetas; de donde se deducía que, habiendo satisfecho solamente los herederos de A. por virtud de aquellas liquidaciones 86.395 pesetas y 83

céntimos, adeudaban al Tesoro por valor ocultado la cantidad de 77.175 pesetas y 75 céntimos con los intereses correspondientes, importantes 11.589 pesetas y 36 céntimos, que hacían un total de 88.765 pesetas y 11 céntimos. Que los herederos de D. L. A., que eran, según queda consignado, D. M. de L. A., D.^a F. D. de A. y D. J. A., interpusieron en 31 de Julio de 1882 recurso de alzada contra la providencia del Visitador, de 29 de los mismos mes y año, cuyo recurso fué elevado á la Dirección general de Contribuciones, y en el cual los herederos referían: primero, que D. L. A. y A. falleció en Sanlúcar de Barrameda, en 28 de Enero de 1880; segundo, que en el mes de Abril del mismo año acudieron á la Administración económica de la provincia de Cádiz solicitando se practicara la liquidación provisional de los derechos que le correspondieran al Estado por la transmisión de los bienes, y con efecto, verificada, se efectuó en el mismo mes el pago de los derechos; tercero, que en Junio ó Julio de 1880 se presentó una denuncia acusando gran rebaja en los valores de la testamentaria, la cual fué desestimada por la Administración económica, y cuarto, que en el mes de Noviembre de 1880, previos todos los trámites reglamentarios, se practicó la liquidación definitiva de los valores y se abonó el correspondiente impuesto, por lo cual había prescrito el derecho que pudiera tener la Administración á comprobar aquellos valores. Que este recurso fué desestimado por la Dirección en 12 de Agosto de 1882, mandando estar á lo acordado en la del 5 de los mismos; é interpuesto asimismo por los herederos de D. L. A. recurso de alzada ante el Ministerio de Hacienda, fué también desestimado por Real orden de 13 de Octubre de 1882, de conformidad con lo propuesto por aquella Dirección y por la Intervención general del Estado:—Vistas las actuaciones contencioso-administrativas, de las que aparece: Que contra la anterior Real orden dedujo demanda contenciosa ante el Consejo de Estado el Licenciado don Francisco Silvela, al que ha sustituido posteriormente el doctor D. Luis Silvela, en nombre de D. F. D. de A. y D. J. A. y G., con la súplica de que se revocase la Real orden reclamada y se declarase prescrito el plazo que las leyes señalan al Estado para reclamar contra las liquidaciones definitivas del impuesto de derechos reales. Que declarada procedente dicha demanda por Real orden de 4 de Junio de 1883, y emplazado para contestarla mi Fiscal, éste solicitó se absolviera de ella á la Administración general del Estado y se confirmara la Real orden recurrida:—Visto el art. 116 del reglamento provisional para la administración y cobranza del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes de 14 de Enero de 1873, que establecía que la acción administrativa de comprobación prescribía al año de la presenta-

ción de los documentos á liquidar, cuando éstos fueran públicos y solemnes, y que pasado este término sin haber dado principio á las operaciones, la Administración admitiría para los efectos de la liquidación del impuesto los valores presentados por el contribuyente:—Visto el art. 154 del mismo reglamento, que, entre otras facultades, otorga á la Dirección general de Contribuciones la de acordar por sí, ó proponer al Ministerio, cuando lo estimase necesario, el nombramiento de visitadores, comisionados ó delegados especiales, y el 157, que expresa corresponde al Ministerio de Hacienda acordar las visitas de inspección que la Dirección le proponga:—Vista la Real orden de 14 de Marzo de 1879, que interpretó el mencionado art. 116 del reglamento en el sentido de que los términos fijados para la prescripción de una acción se interrumpen desde el momento en que se hace alguna gestión dentro del plazo para ejercitar dicha acción:—Considerando que la cuestión de este pleito se reduce á determinar si la comprobación de valores de la herencia de D. L. A. comenzó dentro del año que fija el art. 116 del reglamento de derechos reales entonces vigente, ó después de transcurrido aquel plazo legal:—Considerando que el fallecimiento del testador ocurrió en 28 de Enero de 1880, la declaración de valores para la liquidación definitiva tuvo lugar en Noviembre del mismo año, y en el mes siguiente se hizo la denuncia que sirvió de fundamento al expediente de comprobación, la cual fué estimada por la Dirección de Contribuciones, en uso de sus facultades reglamentarias, el 8 de Febrero de 1881, ó sea antes de cumplirse tres meses desde la fecha de la liquidación del impuesto exigido á los demandantes:—Considerando que aunque la práctica material de las diligencias de comprobación tuviese principio bastante tiempo después, no son los actos de ejecución encomendados á un funcionario subalterno los únicos que tienen virtualidad para interrumpir la prescripción, sino principalmente la orden superior que al efecto se dicta, examinando y apreciando antecedentes, ó lo que es lo mismo, dando principio á las operaciones de la comprobación:—Considerando que ésta es también la inteligencia que ha dado al referido art. 116 la Real orden citada de 1879, toda vez que declara que el término para la prescripción de la acción administrativa de comprobación queda interrumpido desde que se hace alguna gestión encaminada á comprobar dentro del plazo establecido:—Considerando que por estas razones la Administración ha practicado con perfecto derecho la comprobación de los valores declarados por los herederos de D. L. A., comenzando las oportunas diligencias mucho tiempo antes de transcurrir el término señalado en las disposiciones vigentes;—Conformándome con lo consultado por la Sala de lo

Contencioso del Consejo de Estado, en sesión á que asistieron: D. Juan de la Concha Castañeda, Presidente; D. Feliciano Pérez Zamora, D. Francisco Rubio, el Marqués de los Ulagares, don Angel María Dacarrete, D. Pedro Sánchez Mora, D. Emilio Mu-ruga, el Marqués de la Fuensanta, D. José Creagh, D. Enrique Cisneros, el Conde de Heredia Spínola, D. Antonio de Mena y Zorrilla y D. Antonio Guerola, =Vengo en absolver á la Adminis-tración de la demanda interpuesta á nombre de D.^a F. D. de A., D. M. de L. A. y D. J. A. y G. contra la Real orden de 13 de Oc-tubre de 1882, que queda firme y subsistente. =Dado en Palacio á once de Junio de mil ochocientos ochenta y cinco. =ALFONSO. =El Presidente del Consejo de Ministros, *Antonio Cánovas del Castillo*.

Real orden de 6 de Junio de 1886.

Ilmo. Sr.: = Visto el recurso de alzada interpuesto por D. A. de la O., como representante de la Compañía portuguesa del ferrocarril del..., contra un acuerdo que dictó la suprimida Administración de Hacienda de Cádiz en 5 de Septiembre de 1885. =Resultando que por escritura de 12 de Diciembre de 1884, otorgada ante el notario de esta corte D. Francisco Moragas, el Director general de Obras públicas, en representación del Esta-do, adjudicó á la Compañía del camino de hierro del... la conce-sión de la indicada línea, bajo las estipulaciones y bases del plie-go de condiciones y de la legislación especial del ramo: =Resul-tando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora del Puerto de Santa María, el liquidador, estimando que aquel docu-mento contenía un acto sujeto al impuesto, con arreglo al núme-ro 16 del art. 28 del reglamento vigente para la exacción del im-puesto de derechos reales, cual era la cesión de la concesión que en la citada escritura se hacía constar, hecha por D.^a E. G. á la citada Compañía, reclamó á los interesados el dato referente al valor de la concesión y derechos transmitidos: =Resultando que D. A. de la O. reclamó de este acuerdo ante la Administración de Hacienda de Cádiz, como administrador delegado de la Compañía, alegando que era improcedente, puesto que el acto com-prendido en la escritura no devengaba el impuesto; porque el precepto reglamentario que se intentaba aplicar se refiere á los ferrocarriles ya construidos y en explotación, pero no á las concesiones de construcción de aquéllos, pues en estos ca-sos no hay transmisión de bienes, y además no es posible fijar

el valor que pueda tener un ferrocarril que no se ha construído:—Resultando que la expresada Administración, estimando que la adjudicación hecha por el Estado en la escritura de que se trata envuelve la transmisión de los derechos y acciones que sobre la concesión tenía D.^a E. G., cuya transmisión se halla sujeta al impuesto, y considerando que también lo devengaba la cesión que anteriormente hizo á favor de la D.^a E. el primitivo concesionario D. D. E., resolvió en 5 de Septiembre de 1885 confirmar la resolución del liquidador, como ajustada al art. 44 del reglamento vigente, por calificar el acto de sujeto al impuesto:—Resultando que de este acuerdo apeló el reclamante en tiempo y forma hábiles; y sustanciado el recurso de alzada por esa Dirección general, propuso la misma la revocación del fallo de primera instancia y que se declarase que el acto comprendido en la escritura de que se ha hecho mérito no se halla sujeto al impuesto, fundándose en que el objeto de dicha escritura era la adjudicación, en nombre del Estado, de la concesión del ferrocarril del..., acto en que no medió precio ni estimación, ni era posible determinarlo, añadiendo que, si bien en el documento repetido se hacía constar como antecedente la cesión que á favor de la expresada Compañía hizo la D.^a E. G., esta circunstancia no podía modificar la calificación del verdadero acto de la escritura, pudiendo servir solamente de base para reclamar los documentos referentes á dicha cesión, para su calificación por el funcionario competente:—Vista la Real orden de 12 de Abril de 1883, dictada en expediente análogo promovido por consulta del liquidador de Monforte, provincia de Lugo:—Considerando que la calificación del acto que comprende la mencionada escritura es la de adjudicación por el Estado á la referida Sociedad de la concesión de las obras del ferrocarril del..., cuyo acto no se halla sujeto al impuesto, por no comprenderlo ni el reglamento ni la tarifa vigente; hallándose conformes en ambos extremos la Administración provincial y esa Dirección:—Considerando que la cuestión que motiva este expediente es la de si la cesión que D.^a E. G., propietaria anterior de la concesión, hizo á la Compañía del expresado ferrocarril, y á la que el Estado ha adjudicado en definitiva la vía férrea cuya cesión se hace constar como antecedentes en la escritura citada, devenga ó no el impuesto sobre derechos reales, habiéndose resuelto por la Administración provincial en sentido afirmativo:—Considerando que esa misma cuestión, apesar del criterio sustentado por la oficina provincial, se resolvió por Real orden de 12 de Abril de 1883, dictada de conformidad con los dictámenes de la Sección de Hacienda del Consejo de Estado y de la Dirección general de lo Contencioso, en el sentido de que no se hallan sujetas al impuesto las cesiones de la índole de la

que se trata, fundándose para ello en que la prescripción del caso 16 del art. 28 del reglamento vigente no es aplicable á estos casos, porque la cesión de un remate hecha antes del otorgamiento de la escritura y aprobada por Real orden constituye una ficción de derecho, por lo cual se supone que es verdadero rematante el cesionario; y tanto es así, que el Estado sólo otorga una escritura de concesión, no á favor del rematante, sino del concesionario, único responsable para el Estado, puesto que desaparece la personalidad del que remató desde que el Estado acepta la sustitución de personalidad solicitada por las partes; = Y considerando que al caso actual son aplicables las mismas consideraciones legales por concurrir en él idénticas circunstancias; = S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, visto lo consultado por V. I., y de conformidad con lo informado por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, ha tenido á bien revocar el fallo de la Administración de Hacienda de Cádiz, fecha 5 de Septiembre de 1885, declarando en su lugar que el acto comprendido en la escritura de adjudicación por el Estado de la concesión de la línea del..... no está sujeto al impuesto de derechos reales, como tampoco lo devenga la concesión que como antecedente se hace constar en el documento hecho á favor de la Compañía recurrente por D.^a E. G. = De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes. = Dios, etc. = *Camacho*. = Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 19 de Junio de 1886.

Ilmo. Sr.: = Vista la consulta elevada por la Delegación de Hacienda de esta provincia en 5 de Mayo de 1885, relativa á si debe sujetarse á liquidación la compra de una casa sita en esta corte para establecer en ella la Embajada inglesa, y la reclamación del encargado de negocios de Inglaterra trasladada á este Ministerio por el de Estado, acompañando á la misma la papeleta por virtud de la que se intimara al Representante de la nación inglesa al pago de 555,75 pesetas en concepto de contribución territorial de la expresada casa, adquirida por S. M. Británica; = Y resultando que el Representante de S. M. Británica adquirió por compra, según escritura otorgada en 28 de Marzo de 1885, una casa sita en la calle de Torija, núm. 9, por la que la oficina liquidadora de esta capital giró la liquidación correspondiente por la suma

de 9.094,90 pesetas, y que habiéndose examinado por el funcionario encargado de dicha oficina los antecedentes de otro caso análogo, resuelto cuando la Embajada francesa adquirió su domicilio, se le ocurrió la duda de si el presente estaría ó no sujeto al impuesto, la que consultó con la Delegación de Hacienda de esta capital:—Resultando que por la Delegación de Hacienda referida se acudió á esa Dirección manifestando que el caso citado de la Embajada francesa no puede en rigor invocarse como un precepto que deba cumplirse, sino como una doctrina que convenga aplicar por razones de Estado; y que de prescindir de esta circunstancia, gravándose como se grava en España toda adquisición de inmuebles, con la única excepción de las hechas por el Estado, no hay medio hábil de declarar exenta la de que se trata, aunque, no obstante esto, si en Inglaterra existe precepto legal que exceptúe de las contribuciones ordinarias á nuestros representantes, en este caso, teniendo en cuenta lo que dispone el art. 3.º, párrafo noveno de la ley de 23 de Mayo de 1845, podría también otorgarse la franquicia solicitada fundándose en la reciprocidad:—Resultando que por esa Dirección se consultó á este Ministerio que debía exigirse el impuesto de derechos reales en la compra del edificio expresado y que sólo admitiría como razón fundamental para la exención la de reciprocidad, entendiendo que por la importancia del caso y las reclamaciones de cierto carácter que podrían producirse, convendría oír á otros centros, incluso al Ministerio de Estado:—Resultando que por el Ministerio de Estado se remitió á este de mi cargo, con fecha 25 de Agosto último, nota del Encargado de negocios de Inglaterra en esta corte, acompañando una papeleta por la que se le interesaba el pago de 555,75 pesetas por la contribución territorial asignada á la casa referida, adquirida para Legación, significando el deseo de que se le informase si la demanda de tal contribución estaba de acuerdo con la práctica seguida en esta corte respecto á las casas de Embajadas ó Legaciones, manifestándose por V. I. al emitir informe respecto á este extremo que, con arreglo á la Real orden de 23 de Mayo de 1845, disfrutaban en España exención absoluta y permanente de la contribución territorial las casas de propiedad de Gobiernos extranjeros habitadas por sus Embajadas y Legaciones, siempre que en sus respectivos países se guarde igual exención á los Embajadores ó Ministros españoles:—Resultando que al significarse por el Ministerio de Estado á este de mi cargo la necesidad de que este asunto fuese de una vez terminado, se hizo al mismo tiempo presente que el Encargado de negocios de la Gran Bretaña había manifestado, con fecha 3 de Octubre último, que los Ministros extranjeros estaban exceptuados en su país del pago de toda clase de derechos; que siendo

preciso respecto á la contribución de inmuebles, para resolver en cuanto á la exención del pago solicitada hacer constar la reciprocidad respecto del Gobierno inglés, con arreglo á lo determinado por el párrafo noveno, art. 8.º del Real decreto de 23 de Mayo de 1845, y pedido, en su consecuencia, informes al Representante de S. M. en Londres, éste manifestó que por no haber adquirido España ni ninguna otra nación en aquel país propiedad alguna con destino á casa de Legación, no puede establecerse el principio de reciprocidad, añadiendo el Ministro de Estado que, preguntado el Representante de Inglaterra cuál era la legislación vigente sobre la materia en la Gran Bretaña, había contestado de una manera oficial que los Ministros extranjeros en Inglaterra estaban exentados del pago directo de toda contribución en que intervenga el Estado, según el Estatuto Británico, ley 7.ª del reinado de Ana, y que, por tanto, tal declaración llena las condiciones exigidas por la ley de Mayo citada, que hace obligatoria la reciprocidad: = Considerando que de los datos aducidos al expediente se comprueba que en Inglaterra no existe ningún impuesto por transmisión de dominio; pero que la legislación vigente en la materia de exención de contribuciones á las naciones extranjeras es el Estatuto Británico, ley 7.ª del reinado de Ana, según el cual, los Ministros extranjeros están exentos del pago directo de toda clase de contribuciones en que intervenga el Estado: = Considerando que, si bien no puede probarse la reciprocidad, por no existir en Inglaterra tributo alguno análogo al nuestro de derechos reales, es indudable que si adquiriera la nación española casa en Londres para su Embajada, nada se le haría pagar por la transmisión de dominio; = Y considerando que si la inmunidad á que se refiere el Estatuto Británico citado pudiera entenderse que sólo es aplicable á las personas de los Ministros extranjeros, los términos generales que emplea induce á creer que á aquéllos no puede tampoco exigírseles ningún tributo por las fincas que como representantes extranjeros ocupan; = S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo consultado por V. I. y con lo informado por la Intervención general de la Administración del Estado, se ha servido declarar exenta del impuesto de derechos reales, como de la contribución territorial, la casa calle de Torija, núm. 6, adquirida por el Gobierno británico y ocupada por su Representante en esta corte. = De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes. = Dios, etc. = *Camacho*. = Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 24 de Agosto de 1886.

Ilmo. Sr.:—Visto el expediente promovido á virtud de consulta de la Administración de Hacienda de Barcelona sobre la forma de valuar para los efectos del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes ciertos derechos dominicales peculiares de la legislación foral de Cataluña, conocidos con los nombres de dominio directo y dominio mediano, en los cuales el propietario no cobra pensión alguna:—Resultando que, presentada en la oficina liquidadora del partido de Arenys de Mar una escritura de adición del inventario de los bienes que fueron de D. J. M. D., entre los mismos se comprende el *dominio directo* y el *dominio mediano* sobre varias fincas situadas en Cataluña:—Resultando que, como tales derechos no llevan consigo el de percibir canon ni pensión alguna, por lo que los interesados no les señalan valor en el inventario, resolvió el Administrador de Hacienda de Barcelona elevar consulta á este Ministerio, relativa á la manera de fijar por vía de comprobación de valores el capital, base de la liquidación del impuesto de derechos reales que correspondiese á las limitaciones del dominio de que se trata, puesto que, según lo prevenido en el art. 1.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, todas las traslaciones de dominio de derechos reales sobre bienes inmuebles deben contribuir al referido impuesto:—Resultando que dicha Administración alega además, como fundamentos de la consulta de que se trata, que los mencionados dominios son verdaderos derechos reales, porque subsisten sobre fincas que gravan sin consideración alguna á las personas que tienen el dominio útil; que aun cuando los interesados no den valor alguno á los referidos dominios, es indudable que lo tienen porque llevan consigo los derechos de laudemio, comiso, tanteo y retracto, los cuales producen utilidades á las personas que los poseen; que cuando en los documentos presentados no conste el valor de los derechos reales sujetos al impuesto, los interesados deben acompañar una declaración firmada en que lo consignent, según dispone el párrafo primero del art. 44 del reglamento de impuesto; que éste nada preceptúa sobre la manera de regular los derechos que antes se mencionan, de modo que, aunque el interesado les hubiera declarado valor, no habría medio de comprobarlo dentro de la legislación del impuesto; que, fuera de esto, la única disposición que fija valor á los dichos dominios es la Real cédula de 17

de Enero de 1805 (ley 24, tít. XV, lib. X de la Novísima Recopilación), que en su capítulo VIII dispone que los laudemios pueden ser redimidos por la cantidad que en el espacio de veinticinco años sea capaz de redituar al 3 por 100 otra igual al importe de una cincuentena del valor de la finca, rebajadas las cargas á que esté sujeto, ó lo que es lo mismo, dos y dos tercios por ciento de su precio líquido que en la regla 1.ª, de las que constituyen el artículo 12 de la ley de 27 de Febrero de 1856, aclaratoria de la de desamortización de 1.º de Mayo de 1855, refiriéndose á los censos establecidos en Cataluña los especiales de la ciudad de Barcelona, sus huertos, viñedos y otros, se expresa que, cuando tales casos se prestan como reconocimiento del dominio directo y por su naturaleza no sean valuables en numerario, quedasen desde aquel entonces extinguidos, consolidándose el dominio directo y útil, y por último, que teniendo en cuenta que la expresada cédula de 1805 no es aplicable para hacer la comprobación de que se trata, puesto que no fija el valor de tales dominios, sino la cantidad por la que puede obligar el dueño útil al directo á la redención, como tampoco la ley de 1856 citada, que considera extinguidos dichos dominios estimándolos no valuables, porque esta ley se refiere á cuando corresponden á manos muertas y no á particulares; y en atención á todos estos razonamientos opina que los dominios directo y mediano se hallan sujetos al pago del impuesto de derechos reales, pero que en la imposibilidad de señalar el verdadero valor de los mismos, eleva la antedicha consulta sin perjuicio de hacer cumplir en su día á los interesados lo prevenido en el art. 44 del reglamento del impuesto de derechos reales vigente:—Vistos y considerando que la circunstancia especial de que por ninguno de los dominios de que aquí se trata se perciba canon ó pensión alguna dificulta seguramente la fijación del valor sobre que debe recaer el impuesto de derechos reales, puesto que ni la ley ni los reglamentos que hasta ahora lo han establecido marcan de una manera determinada el tipo que por ellos se deba satisfacer:—Considerando, á pesar de lo expuesto, que consistiendo como consisten los expresados derechos en el de tanteo, comiso, retracto y laudemio, en los cuales el señor del dominio directo tiene siempre una utilidad real y positiva, no puede dudarse que participan de la misma naturaleza que los que se hallan comprendidos en el artículo 66 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, y por más que en dicho artículo no se hallen expresamente definidos, no hay razón para que dejen de estimarse sujetos al impuesto con arreglo al precepto general de la ley, como todos los demás á que la misma se refiere:—Considerando que si bien es cierto que no existe un capital ó renta fija en tales derechos que pueda

servir de base para la liquidación del impuesto, hallándose como se hallan refundidos todos los derechos dominicales que comprenden esta clase de enfiteusis en el laudemio, y teniendo éste verdadero valor en los casos de redención y en los de enajenación á título oneroso de la fincas sobre que gravan, necesariamente habrá que acudir á dicho valor para fijar el tributo, según el que al efecto se hubiere estipulado en las escrituras de imposición, ó en su defecto, el que para semejantes casos han establecido las leyes civiles, dando derechos á su percepción al censualista;=Considerando, en atención á este principio, que los dueños de los indicados dominios están obligados á declarar y especificar el valor de los mismos de la manera que dispone el parrafo 1.º, art. 44 del reglamento de derechos reales vigente, y, de no hacerlo, á falta de otro medio de comprobación, deberá suplirse estableciéndose la cuota que se determina por las reglas del capítulo 8.º de la ley 24, título XV, libro X de la Novísima Recopilación, ó sea la Real cédula de 17 de Enero de 1805, que es aplicable en casos análogos de la legislación especial de Cataluña, según se desprende de la sentencia de 30 de Diciembre de 1862;=Y considerando que siendo el dominio mediano, en rigor, el derecho á exigir el laudemio al señor del dominio útil, en la parte proporcional que á cada partícipe corresponda, para determinar el valor de dicho dominio, en caso de comprobación, deberá tenerse presente la parte que cada uno de los porcioneros represente;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general y con los dictámenes de la de lo Contencioso y de las Secciones de Hacienda y Gracia y Justicia del Consejo de Estado, ha tenido á bien aprobar como resolución final de la consulta formulada por la Administración de Hacienda de Barcelona las cuatro conclusiones siguientes: Primera. Que los derechos directo y mediano que se conocen en la legislación de Cataluña, como derechos reales que son, se hallan sujetos en sus transmisiones al impuesto de derechos reales según el art. 1.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881. Segunda. Que los adquirentes de dichos derechos al presentarse á la liquidación del impuesto vienen obligados á declarar el valor de los mismos derechos directo y mediano, especificando además el valor de las fincas sobre que recaen y el número de señores medianos que cada uno tiene. Tercera. Que en caso de que sea preciso comprobar el valor dado por los interesados á los expresados derechos directo y mediano porque se trasmitan por un título lucrativo, á falta de disposiciones reglamentarias respecto á la forma de capitalizarlos, se acuda á las reglas de la Novísima Recopilación contenidas en la ley 24, título XV, libro X, cuya ley del derecho de Castilla es

aplicable á la legislación foral, según se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Diciembre de 1862. Y cuarta. Que para determinar el valor del dominio mediano en caso de comprobación, se tenga en cuenta la participación que cada uno de los señores medianos tenga en el laudemio, según el derecho catalán contenido en las Cortes de Cervera, á fin de prorratear entre ellos y el señor directo el capital de los derechos en cuestión. De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 24 de Agosto de 1886.—*López Puigcerver*.—Ilmo. Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 18 de Agosto de 1887.

Ilmo. Sr.:—Visto el expediente promovido á instancia de D. J. C. M., á nombre de su esposa D.^a E. C., sobre nulidad de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura de 28 de Febrero último, autorizada por el notario D. Vicente Castañeda, formalizaron la partición de los bienes relictos al fallecimiento de D. E. de C. y C., ocurrido el 29 de Marzo de 1886, su hija D.^a E., acompañada de su esposo D. J. C., en cuyo documento se hace constar que en el testamento otorgado por el capsante le legó á su esposa D.^a M. M. el quinto de sus bienes, adjudicándose para este pago bienes en la testamentaria:—Resultando que antes de terminar las operaciones falleció la viuda D.^a M. M., no obstante lo cual su hija, en representación suya, las terminó y elevó á documento público en la fecha expresada:—Resultando que, presentadas en la oficina liquidadora de esta capital, se giraron las correspondientes liquidaciones, y entre ellas una por el concepto de legado número 4.876 al 3 por 100, importante 5.696 pesetas 34 céntimos, á cargo de la representación de D.^a M. M., la que fué satisfecha en 5 de Abril del corriente año:—Resultando que D. J. C., en nombre de su esposa, recurrió ante el Delegado pidiendo la nulidad de la citada liquidación, porque la legataria había expresado de una manera terminante que renunciaba á él, presentando al efecto como prueba una información *ad perpetuam*, aprobada por auto de 16 de Marzo último del Juzgado de primera instancia del distrito del Hospicio de esta corte, para demostrar que no aceptó el legado, según aseveran los testigos:—Resultando que la Delegación desestimó la pretensión de C., porque la prueba

aducida era deficiente en la forma y en el fondo, no bastando para demostrar la no aceptación del legado:—Resultando que el recurrente, con la representación antes expresada, dentro de los quince días ha interpuesto el oportuno recurso de alzada:—Visto el reglamento del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando que el recurso es admisible como intentado en tiempo y forma:—Considerando que la heredera, al formalizar la testamentaria de su padre, ocurrido ya el fallecimiento de su madre, practicó la partición separando en la liquidación el quinto de los bienes, y sólo en un supuesto hizo constar que, sin perjuicio de lo que se resolviera sobre la renuncia del legado hecho por su madre, se deduciría su importe á los fines que procedieran, cuya manifestación no tenía fuerza alguna y estaba destruída por la adjudicación consignada después, y así el liquidador tuvo forzosamente que practicar la correspondiente al legado:—Considerando que la información *ad perpetuam* adolece de vicio en la forma, que impide aceptarla como prueba, pues que, siendo su objeto exclusivamente el pago del impuesto de derechos reales, necesariamente debió citarse á la representación de la Hacienda, y en el mismo auto del Juzgado se reconoce, aparte de que nunca se admiten en perjuicio de tercero:—Considerando, además de lo expuesto en el párrafo anterior, que estudiadas las declaraciones de los testigos, no son bastantes sus afirmaciones para conocer que la voluntad de D.^a M. M. era renunciar al legado, y que no le fué posible consignarlo en documento público con fuerza bastante en derecho;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo propuesto por V. I. y la Dirección general de lo Contencioso, se ha dignado desestimar el recurso interpuesto por D. J. C., confirmando el acuerdo apelado.—Madrid 18 de Agosto de 1887.—*López Puigcerver*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 12 de Octubre de 1887.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso entablado por D.^a L. A. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Córdoba, que confirmó una liquidación practicada por el impuesto de derechos reales en la oficina de aquella capital:—Resultando que con ocasión del fallecimiento de D. R. J. H., ocurrido el 22 de Julio de 1883, se practicó la oportuna adjudicación de bienes á los derecho ha-

bientes, correspondiendo, entre otros, á su viuda D.^a L. A. y A. tres fincas aportadas por ella al matrimonio, en las que se observa, comparados sus valores primitivos con los de hoy, que una de ellas, la casa núm. 1 de la calle del Horno de Canto, en Córdoba, tiene un aumento de noventa y siete pesetas, cincuenta céntimos; otra, la casa sita en la calle de Mascarones, ofrece dos mil novecientas diez y siete pesetas de aumento, y por último, la tercera, hacienda naranjal, en Almagro, tiene un aumento de doce mil veinticinco pesetas, cuyas tres partidas suman en junto quince mil treinta y nueve pesetas cincuenta céntimos, cantidad que se reconoce que es aumento de valor, no originado por mejoras, sino por causas ajenas á la voluntad y trabajo del hombre:—Resultando que presentados los documentos á liquidación del impuesto de derechos reales en el partido de la capital, se giraron las correspondientes liquidaciones, exigiéndose en 8 de Julio del año último setecientas once pesetas ochenta y ocho céntimos, ó sea el 3 por 100 de veintitrés mil setecientas veintinueve pesetas ochenta y cuatro céntimos, suma compuesta de ocho mil seiscientas noventa pesetas ochenta y cuatro céntimos, que en inmuebles se adjudican á dicha señora en pago de deudas, y quince mil treinta y nueve pesetas que existen de diferencia entre el valor de algunos de los bienes dotales de la reclamante al constituirse el matrimonio, y el de los mismos al disolverse, si bien se hace constar que dicho aumento no es ganancial:—Resultando que entablada en tiempo y forma la reclamación ante la Delegación de Hacienda de Córdoba por la Sra. A., pidiendo la devolución de cuatrocientas cincuenta y una pesetas, diez y ocho céntimos, exigidas en concepto de adjudicación, en pago de lo que realmente son bienes propios, y que se liquide dicha suma ó diferencia en los bienes propios al 0,10 por 100, la mencionada oficina, fundándose en que si bien con arreglo á derecho la pérdida ó mejora que sin la acción del hombre experimentan las cosas cede en perjuicio ó beneficio de su dueño, según previene el art. 28, caso 4.^o del vigente reglamento, sólo goza del beneficio de pago de 10 céntimos por 100 la adjudicación de la misma suma de bienes aportados al matrimonio ó de los que han correspondido en concepto de gananciales, confirmó la liquidación, contra cuya resolución, fecha 17 de Noviembre pasado, notificada en 23 del propio mes, se interpuso recurso el 4 de Diciembre siguiente, remitiéndose á ese Centro el 23 de Abril último:—Visto el reglamento vigente sobre el impuesto de derechos reales y el de procedimiento económico-administrativo:—Considerando que el recurso está interpuesto en tiempo hábil y forma oportuna, siendo por tanto admisible:—Considerando que, siendo inconcuso el principio sentado por la Delegación de

Hacienda de Córdoba, de que la pérdida ó mejora de los bienes independientes de la acción del hombre cede en perjuicio ó beneficio del dueño de los mismos, y no gravando el impuesto de derechos reales los valores, sino las cosas que se transmiten, según doctrina sentada por este Ministerio, claro es que en el caso presente no hay base para exigir el impuesto al tipo en que se ha verificado, por cuanto que la adjudicación de bienes aportados al matrimonio con ocasión de su disolución legal sólo devenga ro céntimos por 100:—Considerando además que, aunque asíno fuera, existiendo oposición entre el derecho civil común y un precepto reglamentario de la ley fiscal, seguramente no debía ser éste el que prevaleciera, con arreglo á los buenos principios de la ciencia jurídica.—Considerando que de lo expuesto se desprende que procede rectificar la liquidación recurrida, dejando como base de la misma ocho mil seiscientas noventa pesetas ochenta y cuatro céntimos, y practicando por el resto otra nueva al 0,10 por 100; —S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo propuesto por V. I. y la Dirección general de lo Contencioso, se ha dignado revocar el fallo apelado y disponer que se rectifique la liquidación que lo motiva, ordenando que, en su equivalencia, se practiquen otras dos, una por el 3 por 100 de ocho mil seiscientas noventa pesetas ochenta y cuatro céntimos, y otra por el 0,10 por 100 de las quince mil treinta y nueve pesetas que como más valor resulta en los bienes dotales de la recurrente.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 12 de Octubre de 1887.—*López Puigcerver*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real decreto-sentencia de 24 de Octubre de 1887.

Don Alfonso XIII, por la gracia de Dios y la Constitución Rey de España, y en su nombre y durante su menor edad la Reina Regente del Reino:—A todos los que las presentes vieren y entendieren, y á quienes toca su observancia y cumplimiento, sabed: que he venido en decretar lo siguiente:—En el pleito que, en primera y única instancia, pende ante el Consejo de Estado, entre partes, de la una el Licenciado D. Manuel Pedregal, y últimamente el de la misma clase D. Camilo Uceda de la Higuera, en nombre de D. J. J. de P. G., demandante, y de la otra la Administración general del Estado, demandada, representada por

mi Fiscal, sobre la liquidación del impuesto de derechos reales correspondientes á la herencia de D.^a M. G. de P.=Visto.=Visto el expediente gubernativo, del que resulta: Que D.^a M. G. de P. falleció en París el día 26 de Octubre de 1877, bajo el testamento que había otorgado en la ciudad de la Habana el 22 de Febrero de 1875, en cuyo testamento instituyó por sus únicos y universales herederos á sus ocho hijos D.^a J., D. F., D. J. J., D.^a L., D.^a E., D.^a S., D.^a A. y D. E. de P. y G., y entre los bienes que constituyen el caudal relicto de la finada, lo fué un crédito hipotecario de 411.926 pesetas y 25 céntimos, constituido por D. A. de las P. y C. y su hijo D. G. de las P. C., con hipoteca de dos casas sitas en distintos puntos de esta corte. Que D. C. R., en representación de dichos interesados, acudió al Registrador de la propiedad de esta capital en 16 de Noviembre de 1880, para que se inscribiese á nombre de aquéllos por iguales partes y pro-indiviso el crédito relacionado anteriormente, si bien notando que para los efectos de la liquidación el repetido crédito había quedado reducido á 250.000 pesetas, según escritura de 22 de Mayo de 1877. Que se inscribió efectivamente en el Registro de la propiedad de Madrid la adjudicación del referido crédito el 18 de los mismos mes de Noviembre y año 1880, y satisficieron á la Hacienda por herencia cada uno de los ocho interesados 312 pesetas y 50 céntimos, según cartas de pago del 21 de Diciembre de 1882. Que por escritura pública de 17 de Junio de 1881, otorgada ante el notario D. Mariano García Sancha, D.^a J. de P. y G. repudió y renunció al total de la herencia que le pudiera corresponder por fallecimiento de su madre D.^a M.: librada primera copia de esta escritura á instancia de D. J. J. de P. y G., en 22 de Agosto de 1882, se presentó al Registro de la propiedad, cuya oficina la devolvió al interesado el 23 inmediato siguiente para que éste satisficiera los derechos correspondientes á la Hacienda tan pronto como le fuese conocido el valor de lo que en aquélla se representaba; y con efecto, los siete hermanos de D.^a J. que quedan expresados pagaron á la Hacienda por donación 1.250 pesetas, según carta de pago expedida el 21 de Diciembre de 1882; con lo cual se inscribió la escritura del 17 de Junio de 1881 en 9 de Enero de 1883: es de advertir que los herederos de D.^a M. G. hubieron de satisfacer, además, la cantidad de 837 pesetas 50 céntimos por la demora de cuarenta y cinco meses correspondientes á todas las referidas liquidaciones, según carta de pago de 27 de Diciembre de 1882. Que D. A. F. C., como apoderado de D. J. J. de P. G., acudió al Delegado de Hacienda de la provincia de Madrid aquel día, 27 de Diciembre de 1882, exponiendo principalmente que la testamentaria de D.^a M. G. radicaba en Matanzas (isla de Cuba); y tratando de fijar la naturaleza del crédito hereditario

y la del acto realizado por D.^a J., pedía que se dejase sin efecto la liquidación y que se le devolviesen todas las cantidades cuyo pago se acreditaba con los documentos unidos á la solicitud. Que la Delegación de Hacienda, instruido el oportuno expediente, al que se llevó copia simple de la escritura de carta de pago del crédito en cuestión y cancelación total de hipoteca sobre las dos casas en que aquél estaba constituido, cancelación por la cual abonaron los herederos de P. 1.250 pesetas, al propio tiempo que los de doña M. G. pagaban el importe de las otras liquidaciones, por decreto de 10 de Marzo de 1883 desestimó el recurso de F. C. y declaró bien practicadas las liquidaciones y procedentes los recargos exigidos. Que en 24 de Marzo de 1883 D. A. F. C. se alzó del acuerdo de la Delegación para ante el Ministerio de Hacienda. Que admitida la apelación, se remitió con el expediente á informe de la Dirección general de Contribuciones, que en 14 de Abril de 1883 propuso, de acuerdo con el Abogado del Estado, la confirmación del acuerdo apelado, y por tanto la desestimación del recurso entablado. Que consultada también la Dirección general de lo Contencioso, propuso en su informe de 12 de Mayo de 1883 en el mismo sentido que la Dirección general de Contribuciones, y que así se declaró por Real orden de 13 de Junio de 1883, dictada por el Ministerio de Hacienda de conformidad con lo consultado por la Dirección general de Contribuciones y la de lo Contencioso del Estado:—Vistas las actuaciones contenciosas, de las que aparece: Que el Licenciado D. Manuel Pedregal, en nombre de D. J. J. de P., presentó demanda ante el Consejo de Estado, que después de admitida en vía contenciosa, dió por ampliada con la solicitud de que se revoque la Real orden de 13 de Junio de 1883, y en su lugar se declare que no son competentes las oficinas de Madrid para liquidar el impuesto que deben satisfacer los herederos de D.^a M. G. por razón de herencia, radicando la testamentaria en Matanzas, y que no está sujeta al pago del impuesto la renuncia que de sus derechos hereditarios hizo D.^a J. de P. y G. Que emplazado mi Fiscal, pidió en su escrito de contestación que desestimando cuanto de contrario se alega, se consulte la confirmación de la Real orden reclamada y se absuelva de la demanda á la Administración del Estado. Que el Licenciado D. Camilo Uceda de la Higuera presentó poder del demandante mostrándose parte, y la Sección de lo Contencioso lo tuvo como tal para la la vista:—Vistos los arts. 51 del reglamento de 14 de Enero de 1873 y 34 del de igual clase de 31 de Diciembre de 1881, que dicen: «El impuesto se exigirá con arreglo á la verdadera naturaleza del acto ó contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado»: Visto el art. 63 del reglamento citado y el 38 del de 1881, que disponen: «Los bienes in-

muebles y derechos reales en toda clase de actos y contratos, y los bienes muebles cuando se transmiten por un título hereditario, siguen la condición del territorio en que se hallan situados ó constituídos, cualesquiera que sean la nacionalidad ó derecho foral de las partes contratantes ó adquirentes, y el lugar en que se otorgue el documento liquidable.»—«La transmisión de bienes muebles, en virtud de acto judicial ó administrativo, de contrato otorgado ante notario ó de otro título que no sea hereditario, queda sujeta al pago del impuesto establecido en el lugar en que se otorgue el contrato ó se dicte la providencia ó auto que produzca la transmisión, cualquiera que sea la vecindad, residencia, nacionalidad ó derecho foral del adquirente»:—Considerando que la cantidad satisfecha á la Hacienda por los herederos de doña M. G. lo fué por el crédito hipotecario que á favor de los mismos herederos quedó inscrito en el Registro de la propiedad en 18 de Noviembre de 1880:—Considerando que siendo dicho crédito hipotecario un derecho real sobre dos casas sitas en Madrid, vienen obligados los herederos, aun cuando la testamentaria radique en la isla de Cuba, á satisfacer el impuesto correspondiente en esta corte, con arreglo á los citados arts. 63 y 38 de los respectivos reglamentos de 14 de Enero de 1873 y 31 de Diciembre de 1881, porque es donde se halla constituido el derecho que se les ha transmitido:—Considerando que con sujeción á lo expuesto no puede negarse, como pretende el demandante, la competencia de las oficinas de esta provincia de Madrid para liquidar y cobrar el impuesto:—Considerando que inscrita á favor de D.^a J. de P. y G. en la fecha citada de 18 de Noviembre de 1880 la octava parte del crédito hipotecario, no puede ponerse en duda que aceptó esta parte de la herencia, y por lo mismo, la renuncia que hizo por escritura de 17 de Junio de 1881 implica una verdadera donación á la testamentaria, y, por lo tanto, á los demás herederos:—Considerando que, como dicha escritura de renuncia se otorgó en Madrid, es también en Madrid donde debe de liquidarse y cobrarse el impuesto;—Conformándome con lo consultado por la Sala de lo Contencioso del Consejo de Estado, en sesión á que asistieron: el Marqués de Santa Cruz de Aguirre, Presidente; D. Miguel de los Santos Álvarez, D. Feliciano Pérez Zamora, D. Ramón de Campoamor, el Marqués de los Ulagares, D. Dámaso de Acha, D. José Creagh, D. José Montero Ríos, D. Enrique Cisneros, D. Antonio Guerola y D. Escolástico de la Parra;—En nombre de mi augusto hijo el Rey D. Alfonso XIII, y como Reina Regente del Reino;—Vengo en absolver á la Administración de la demanda interpuesta por D. J. J. de P. y G. contra la Real orden de 13 de Junio de 1883, que queda firme y subsistente.—Dado en Palacio á veinticuatro de Octubre de mil ochocientos

ochenta y siete.—MARÍA CRISTINA.—El Presidente del Consejo de Ministros, *Práxedes Mateo Sagasta*.

Circular de la Dirección general de Contribuciones, de 14 de Febrero de 1888.

Por el Ministerio de Hacienda, con fecha 18 de Enero último, se dice á esta Dirección lo siguiente:

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente instruido en esa Dirección general á fin de que el tipo hoy vigente para la capitalización de los foros á los efectos del pago del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes se modifique, en cuyo expediente, después de oída la Dirección general de lo Contencioso, las Secciones de Gracia y Justicia y Estado y de Hacienda del Consejo de Estado, informando reunidas, han emitido el siguiente dictamen: «Excmo. Sr.:—Con Real orden fecha 24 de Junio último, expedida por el Ministerio del digno cargo de V. E., se remitió á informe de estas Secciones el expediente en cuya virtud la Dirección general de Contribuciones propone la reforma del tipo de capitalización de los foros á los efectos del pago del impuesto de derechos reales.—De los antecedentes resulta: que la Delegación de Hacienda de la provincia de Orense consultó á dicha Dirección, en 13 de Enero próximo pasado, el procedimiento que deberá adoptarse respecto de los tipos de capitalización de las rentas forales, objeto del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, porque son repetidísimas las quejas de los contribuyentes á quienes, en expedientes por herencia, se liquidan esas rentas al tipo de 3 por 100 tomando por base los precios medios de las especies en el quinquenio; y si bien la Administración de aquella provincia sigue este procedimiento, creyendo interpretar fielmente las órdenes de la Dirección, se halla contrariada en la mayor parte de los casos donde aquéllos ofrecen consideraciones de fuerza, como son las de exhibir el valor real del enfiteusis, según lo acusan los precios del mercado, y porque además cubre con exceso el resultante del líquido imponible según el amillaramiento, si se practica con éste la comprobación.—Dice además que, apesar de esto, no se admite aquél, capitalizándose el canon ó pensión de la renta al 3 por 100, resultando así un valor que dista mucho de obtener en el mercado; y ocurre con las rentas de vino que, capitalizada la unidad usual del moyo (ocho ollas) al precio corriente en el mismo, fluctúa entre 200 y 300 pesetas,

reconociéndosele para la liquidación el de 800 pesetas; lo propio acontece con las rentas de trigo, maíz, etc., etc.; de lo cual resulta que la conciencia y el criterio del funcionario que practica esas capitalizaciones ha de violentarse forzosamente en tanto mayor grado cuanto mayor sea el perjuicio que se le ocasione á los intereses del contribuyente.—Hállase, pues, reducida la consulta á fijar en las transmisiones por herencia el tipo de capitalización de las rentas de foros, porque el de 3 por 100 que hoy se aplica, en observancia de lo preceptuado por la Dirección general de Contribuciones, resulta muy excesivo en los casos indicados.—Oídas las Direcciones generales de Contribuciones y de lo Contencioso del Estado, son de parecer que procede dictar una disposición de carácter general aplicable á los foros en las provincias donde existan, resolviendo: 1.º Que en las transmisiones de rentas forales á título oneroso sirva de base á la liquidación del impuesto de derechos reales el precio de la transmisión ó el valor de los bienes cedidos, no procediéndose á la comprobación sino cuando haya motivos fundados para considerar disminuídos los valores; y 2.º Que cuando se trate de transmisiones á título lucrativo de rentas forales se verifique la comprobación capitalizando dichas rentas al 5 por 100, y si consisten en especie se determinará el valor de ésta por el precio medio que hayan tenido en el quinquenio anterior al año en que se efectúe la transmisión.—Aparte las consideraciones meramente jurídicas expuestas por los indicados centros respecto de la naturaleza peculiar del enfiteusis y del foro, fundan su dictamen para fijar el tipo de capitalización de las rentas forales al 5 por 100 en que éste es el que sirve de base ordinariamente para capitalizar el líquido imponible con que figuran las fincas en el amillaramiento; y las pensiones ó su importe con el líquido imponible con que figuran los censos, foros y cargas afectos á fincas cuando deban ser comprendidos en el amillaramiento, esto es, cuando recaen sobre fincas exentas en absoluto de la contribución territorial, lo cual nada es más justo, porque es el producto líquido que ofrecen y al que grava la contribución.—Y habiendo un criterio administrativo para capitalizar las fincas, parece natural que se aplique á los foros, y más si se considera que la equidad aconseja tener en cuenta los cambios del interés en el trascurso del tiempo y, en su consecuencia, los correspondientes en el valor de los foros, cuya capitalización al 3 por 100 ofrece los graves inconvenientes denunciados por la Delegación de Hacienda de Orense, bajo el punto de vista de la proporcionalidad del tributo.—Las Secciones, estimando razonables las consideraciones alegadas por los centros informantes, opinan que V. E. puede servirse resolver en los términos ya expresados, la consulta hecha por el Delegado de Hacien-

da en la provincia de Orense, dictando al efecto la disposición de carácter general propuesta por las Direcciones.=V. E. no obstante, con S. M. resolverá lo que mejor estime.»=Y conformándose S. M. con el preinserto dictamen, se ha dignado resolver como en el mismo se propone.=De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y fines consiguientes.

Lo que este centro directivo, cumpliendo lo preceptuado en la preinserta Real orden, ha acordado trasladar á V. S. para su inteligencia y efectos consiguientes, previniéndole dé conocimiento de la misma á los liquidadores del impuesto de Derechos reales de esa provincia y al público en general en la forma correspondiente.=Dios guarde á V.S. muchos años. Madrid 1.º de Febrero de 1888.=*Manuel Díaz Valdés*.=Sr. Delegado de Hacienda en la provincia de...

Real orden de 27 de Febrero de 1888.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. L. de B., Duque de A., contra una providencia de la Delegación de Hacienda de esta provincia, que confirmó unas liquidaciones que le fueron giradas por el impuesto de derechos reales:—Y resultando que en 30 de Mayo del año pasado de 1887, D. L. de B., Duque de A., y D.ª A. B. de Q. otorgaron ante el notario de esta Corte D. José García Lastra escritura de capitulaciones matrimoniales, en la que, después de manifestar que habían contraído matrimonio en 31 de Mayo de 1886, reconoce D. L. de B. que su esposa ha aportado al matrimonio, además de los derechos que la corresponden en la herencia de su abuela la R. D.ª M. C. de B., ropas y alhajas valuadas en 84.790 pesetas en concepto de dote inestimada, expresándose además en la escritura la procedencia de las joyas, y de lo cual resulta que parte de las mismas las adquirió la Sra. Duquesa de A. como regalos de diferentes personas con anterioridad á su matrimonio. Por el capítulo quinto del documento, D. L. de B. ofrece á su esposa en concepto de alfileres la suma de 750 pesetas mensuales, y declara que aporta al matrimonio los derechos y acciones que le corresponden en el abintestato de su padre D. S. de B.:—Resultando que, presentada la primera copia de esta escritura de capitulaciones matrimoniales en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de esta capital, se giraron tres liquidaciones, la primera por el concepto de sociedad conyugal, nú-

mero 352 de la tarifa, por las 45.195 pesetas aportadas por la contrayente D.^a A.; la segunda por el concepto muebles, número 296 de tarifa, por las 39.595 pesetas aportadas por la misma en los objetos y alhajas que le habían sido regalados, y la tercera por el concepto de pensiones, núm. 313 de la tarifa, por las 300.000 pesetas á que asciende la capitalización de las 750 pesetas mensuales ofrecidas á la repetida D.^a A. en concepto de alfileres por su esposo el Duque de A.:—Resultando que, satisfecho el impuesto liquidado, D. F. A., en nombre del Duque, en 8 de Julio, y el Duque mismo en igual fecha, acudieron á la Delegación de Hacienda de esta provincia pidiendo la anulación de las dos últimas liquidaciones mencionadas, fundándose en que en el documento de capitulaciones matrimoniales no se llevó á cabo transmisión alguna de muebles puesto que lo único que se hizo fué declarar y hacer constar que aquéllos habían sido donados anteriormente á la contrayente, y en que no era posible considerar como pensión la designación que el Duque de A. hacía como gasto mensual de alfileres para su mujer, cantidad que nunca sería exigible, y menos si se considera que las donaciones entre cónyuges son nulas según nuestras leyes:—Resultando que la citada Delegación de Hacienda en 19 de Julio negó las pretensiones del Duque por creer que, tanto la transmisión de muebles como la constitución de pensiones, eran dos hechos consumados en el contrato de capitulaciones matrimoniales:—Resultando que contra este nuevo acuerdo se alzó para ante este Ministerio el Duque en 31 de Julio, insistiendo en sus argumentos y pidiendo que respecto á la constitución de la pensión de 750 pesetas en favor de su esposa se tuviera en cuenta que nunca estuvo en su ánimo la idea de constituir semejante pensión, y que, por tanto, se considerara como no puesto el capítulo en que de tal suma se hacía mérito, y caso de no poderse considerar así, se entendiera limitado á dos años su compromiso, y por ende se liquidara nuevamente el concepto de pensión por el núm. 314 de la tarifa:—Resultando que por esa Dirección general de su digno cargo se informó en dicho recurso de alzada proponiendo que se anulen las dos liquidaciones giradas por los conceptos de «sociedad conyugal» y «muebles,» substituyéndolas por otra que deberá girarse por el primero de dichos conceptos y por valor de 84.790 pesetas, total del valor de las aportaciones que la D.^a A. aporta á su matrimonio, y que se confirme la tercera liquidación ó sea la girada por el concepto de «pensiones.»—Visto el reglamento provisional para la administración y realización del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando que no figurando en la escritura de capitulaciones matrimoniales de D. L. de B. y B. y D.^a A. G. B.

de Q. y M., Duques de A., acto alguno transmisible de bienes muebles, puesto que solamente se hace constar que entre los diferentes muebles que la D.^a A. G. aporta á su matrimonio, existen varios que tiempo atrás le fueron regalados por diferentes personas, pero que á la fecha del otorgamiento de la escritura eran ya de su plena propiedad, no es posible girar liquidación alguna por el concepto de muebles, núm. 296 de la tarifa, toda vez que tal concepto para ser aplicado requiere, según el art. 18 del reglamento citado, que en el contrato otorgado ante notario que se presenta á liquidación se realice una traslación de bienes de aquella clase:—Considerando que en el documento cuya liquidación motiva este expediente, consta de un modo cierto y positivo que doña A. G. B. de Q. aporta á su matrimonio, entre otros bienes, diferentes muebles importantes todos ellos la suma de 84.790 pesetas, cuya aportación debe contribuir al impuesto de derechos reales bajo el concepto «sociedad conyugal,» núm. 352 de la tarifa, por el tipo de 0,10 por 100, mediante la oportuna liquidación:—Considerando que en la cláusula 5.^a del contrato de capitulaciones matrimoniales, ninguna transmisión de bienes se realiza, puesto que en ella el Duque de A. no hace otra cosa que designar un capítulo en su presupuesto de gastos, con el cual su mujer pueda atender á esos fútiles gastos femeninos necesarios en el tocador de una señora de elevada alcurnia, pero sin que conste en modo alguno derecho en favor de la Duquesa de A. para exigir el cobro de las 750 pesetas mensuales asignadas para tales gastos, caso de que el Duque omitiera la inversión de ella por cualquier causa:—Considerando que esta asignación de un pequeño gasto, del propio modo que la asignación de otros de análoga índole, como por ejemplo, 100 pesetas para dar propinas á los sirvientes ó 100 pesetas para el servicio de baño, y otros mil que pudieran haberse consignado por el Duque en su escritura de capitulaciones matrimoniales, nunca pueden tener el carácter jurídico de «pensiones,» porque, en primer término, el objeto á que se destinan desvirtúa el carácter necesario á aquella clase de contratos, porque, además, no siendo exigible su realización, según la forma de redacción del contrato no cabe la calificación de pensiones, y, por último, porque dado el parentesco que media entre los contrayentes, la pensión no está consentida por nuestras leyes patrias:—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, visto el informe emitido por esa Dirección general, y conformándose con lo propuesto por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el fallo apelado de la Delegación de Hacienda de esta provincia, y disponer que por el liquidador del impuesto de esta capital se anulen las tres liquidaciones practicadas con motivo de la escritura de las capitulacio-

nes matrimoniales de los Duques de A. otorgada ante el notario D. José García Lastra, y se practique nuevamente otra por el concepto «sociedad conyugal,» núm. 352 de la tarifa, al tipo 0,10 por 100, y por cantidad de 84.790 pesetas, valor de los bienes que la Duquesa aporta de un modo cierto á su matrimonio, debiendo vigilarse para conocer la época en que los derechos y acciones que en las testamentarias que se citan en el contrato tienen los contrayentes se convierten en bienes efectivos, para de su importe cobrar el impuesto correspondiente.—De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y efectos oportunos.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 27 de Febrero de 1888.—*López Puigcerver*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 9 de Marzo de 1888.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. J. B. B. contra el acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda en esa provincia, que confirmó una liquidación girada á su cargo por impuesto de derechos reales:—Resultando que en escritura de 16 de Mayo del pasado año, ante D. J. P., cedió D. P. G. G. un oficio de Procurador de los Tribunales á D. J. B. B. por tiempo ilimitado, pero revocable á voluntad del cedente y sin estipular precio por la cesión, con objeto de que le aplicase el último á la constitución de la fianza que había de prestar para ejercer la procura en los Tribunales de esta corte:—Resultando que, según consta de dicha escritura, el valor que en la vigente ley orgánica del poder judicial se reconoce á dicho oficio para el objeto á que se aplica es el de veinte mil pesetas:—Resultando que presentado el título en la oficina liquidadora, giró ésta la que estimó procedente, aplicando el núm. 297 de la tarifa, tipo de 0,50 por 100, capital veinte mil pesetas, importante cien pesetas para el Tesoro de derechos, cuya liquidación, después de satisfecha, fué impugnada en tiempo hábil por el interesado, alegando que no procedía adoptar como capital transmisible el de veinte mil pesetas que había aplicado el liquidador, sino el de cinco mil en que, según se indicaba en la misma escritura, se había adjudicado el cedente en la herencia de su padre, de quien lo había adquirido:—Resultando que cursada la reclamación resolvió el Delegado en primera instancia confirmando la liquidación impugnada, y el interesado se alzó en tiempo hábil ante este Ministerio, informándose por V. I. que procedía revocar el fallo apelado y disponer que se

rectificase la liquidación girada, tomando como valor de la transmisión el de cinco mil pesetas, porque, según el art. 44 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, cuando en un documento se transmiten bienes muebles los interesados harán constar el valor de los mismos, y declarándose en la escritura de cesión que el valor del oficio es de cinco mil pesetas, sobre esa suma ha debido exigirse el impuesto:—Visto el reglamento vigente del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes y la ley orgánica del poder judicial:—Considerando que en este expediente no se trata de la venta del oficio de Procurador que se transmite revocablemente por D. P. G. G. á D. J. B. B., por lo cual es inconducente examinar el valor que en el mercado pudiera tener é inoportuno invocar en cuánto fué adjudicado al transmitente en la herencia de su padre, sino de la transmisión temporal de un oficio á que la ley reconoce un valor determinado para el objeto á que se destina:—Considerando que aplicándose la cosa transmitida al objeto en que por disposición de la ley tiene el valor reconocido de veinte mil pesetas no puede para los efectos de la liquidación del impuesto de derechos reales aceptarse valor distinto, porque de otra manera contrastaría la dualidad de estimaciones que á una misma cosa daba el Estado:—Considerando que en el presente caso no puede decirse para aplicar el art. 44 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 que no consta el valor de la cosa transmitida, aunque los interesados no hayan fijado precio á la transmisión efectuada, porque consta cuál sea el legítimo de la manera más solemne, ó sea por disposición de la ley, en cuanto á los efectos, para que se ha realizado la transmisión;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, visto lo informado por V. I. y de conformidad con lo propuesto por la Dirección general de lo Contencioso, se ha dignado confirmar el acuerdo apelado y disponer al propio tiempo que ofreciéndose el oficio adquirido en fianza al Presidente de la Audiencia, y aunque es de creer que se otorgue escritura de fianza especial, se advierta á la Delegación de Hacienda que vigile lo necesario para que la Hacienda liquide los derechos de dicha obligación en el tiempo y forma que proceda.—Lo que de Real orden digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 9 de Marzo de 1888.—*López Puigcerver*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Sentencia de 6 de Octubre de 1888.

En la villa y corte de Madrid, á 6 de Octubre de 1888, en los autos que ante nos penden, seguidos en única instancia entre don I. V. del C., representado por el Dr. D. Felipe Sánchez Román, demandante, y de la otra la Administración general del Estado, y en su nombre el Fiscal, demandada, sobre revocación en parte de la Real orden expedida por el Ministerio de Hacienda en 11 de Agosto de 1885:—Resultando que por escritura otorgada en Valladolid en 23 de Febrero de 1884, ante el notario D. León González Cuende, los Sres. D. M. P. H. y D. I. V. del C. declararon disuelta la Sociedad regular colectiva que tenían constituida bajo la razón social de «P. y V.», y pactaron, entre otras bases, las siguientes: Primera. El socio V. se haría cargo de todo el activo y pasivo de la Sociedad. Segunda. En el haber de la misma figurarán varios inmuebles, muebles, créditos hipotecarios y personales que adquirió el Sr. V. Tercera. Este reconoció en favor de su consocio D. M. P. un crédito de 750.000 pesetas por el importe de la mitad del capital social que le correspondería percibir ó extraer de la Sociedad al disolverse ésta, y cuya otra mitad correspondería á V. Cuarta. Reconoció también en favor de P. otro crédito de 797.834 pesetas por las cantidades que tenía en cuenta corriente y deberían serle satisfechas como cualquier acreedor:—Resultando que, presentada dicha escritura en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de Orense, se practicaron las siguientes liquidaciones: dos á cargo de cada uno de los dos socios por el concepto de adjudicación de bienes á la disolución de la Sociedad al tipo de 0,50 por 100 sobre el importe del haber de cada socio; otra por el concepto de reconocimiento de crédito al tipo de 0,10 por 100 sobre las 797.834 pesetas que D. I. V. reconocía á favor de su consocio, y, por último, otra á cargo del mismo interesado por el concepto de adjudicación de bienes muebles para pago del expresado crédito al tipo de 0,50 por 100:—Resultando que contra esta última liquidación reclamó D. E. G., como apoderado de V., ante la Delegación de Hacienda de Orense, fundado en que en la escritura mencionada no existía la adjudicación de bienes necesaria para que pudiera exigirse el impuesto por tal concepto:—Resultando que confirmada la liquidación por el Delegado de Hacienda de Orense en acuerdo de 12 de Marzo de 1885, é interpuesto contra éste recurso de alza-

da, fué resuelto por Real orden de 11 de Agosto de 1885, en la cual, de conformidad con los dictámenes de las Direcciones generales de Contribuciones y de lo Contencioso del Estado, se declaró: primero, que estaban bien practicadas las dos liquidaciones giradas por el concepto de adjudicación de bienes á la disolución de Sociedades y la de reconocimiento de crédito; segundo, que quedaba nula la liquidación girada por adjudicación para pago de dicho crédito por faltar la adjudicación de bienes, base de aquélla, y tercero, que se practicase una nueva liquidación contra D. I. V. por la cesión á título oneroso de bienes, importantes 750.000 pesetas, con arreglo al tipo del 3 por 100, según el núm. 24 de la tarifa:—Resultando que contra el último extremo de la anterior Real orden dedujo demanda contenciosa el Dr. D. Felipe Sánchez Román en nombre de D. I. de V. y del C., con la súplica de que se declarase la insubsistencia de dicha resolución en cuanto á aquel punto:—Resultando que, efectuado el ingreso en las arcas del Tesoro de la cantidad exigida en la última parte de la Real orden impugnada, fué declarada procedente la vía contenciosa por Real orden de 24 de Junio de 1887:—Resultando que, puesto de manifiesto el expediente gubernativo al Dr. Sánchez Román para ampliación de la demanda, renunció á este trámite, y emplazado el Fiscal para contestar el recurso, lo hizo con la pretensión de que fuese absuelta de él la Administración general del Estado y se confirmase la Real orden en la parte impugnada:—Vistos, siendo ponente el Consejero Ministro, Vicepresidente del Tribunal, D. Félix García Gómez de la Serna:—Considerando que la Real orden de 14 de Agosto de 1885 sólo ha sido reclamada en su última disposición, por virtud de la cual se mandaba practicar liquidación al 3 por 100 sobre las 750.000 pesetas del capital social cedidas por D. M. P. á su consocio D. I. V., y que, por lo tanto, á este solo punto debe referirse la sentencia:—Considerando que en la escritura de disolución de la Sociedad «P. y V.» se consignó de un modo expreso que el capital social de 1.500.000 pesetas pertenecía por mitad á los dos consocios D. M. P. y D. I. V.; pero éste se hizo cargo de todo el haber de la Sociedad, reconociendo, en cambio, á favor de aquél un crédito de 750.000 pesetas por el importe de su mitad de capital:—Considerando que la disolución de una Sociedad mercantil implica necesariamente la adjudicación del activo á los socios que la componen, sin cuyo requisito no pueden éstos disponer de la parte que á cada uno corresponda, por lo cual, aunque en la citada escritura no se hiciera una especial adjudicación para el socio P., la Administración debió sobreentenderla, toda vez que en ella se determinaba que el capital correspondía por mitad á ambos socios:—Considerando que, en virtud de lo anteriormente

expuesto, es preciso reconocer que D. I. V. podía hacerse dueño de todo el haber social mediante la cesión que implícitamente le hizo de la mitad que le pertenecía D. M. P.:—Considerando que, si bien, según los preceptos legales que luego se citarán, las transmisiones que se hagan á los socios de los bienes del haber social sólo satisfacen el 0,50 por 100 de su valor, estas disposiciones no son aplicables á las enajenaciones que los socios hagan entre sí, sino tan sólo á aquellas por las cuales se transmite el haber social directamente de la Sociedad á cada uno de los socios:—Considerando que en el caso actual el haber social no podía transmitirse íntegro al socio V., porque, según consta de la misma escritura de disolución, la mitad de él pertenecía al otro socio D. M. P., por lo cual el adjudicarse á aquél en totalidad dicho haber implica la transmisión hecha por P. á favor de V. de su mitad:—Considerando que todos estos actos, así como el reconocimiento del crédito de 750.000 pesetas en favor de P. por la mitad de su haber, constituyen evidentemente una cesión á título oneroso, la cual contribuye al impuesto de derechos reales con el 3 por 100 de su valor;—Y considerando que, en su virtud, la parte impugnada en este pleito de la Real orden de 15 de Agosto de 1885, que se limita á ordenar la práctica de dicha liquidación, se halla ajustada á las prescripciones legales vigentes:—Vistos los artículos 2.º, párrafo primero de la ley del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes de 31 de Diciembre de 1881, y 4.º del reglamento para el cumplimiento de la misma ley, según los cuales las cesiones á título oneroso satisfarán el 3 por 100 de los valores en ellas estipulados:—Visto el párrafo duodécimo del mismo art. 2.º y el art. 14 del reglamento, que establece que al tiempo de disolverse, convertirse ó trasformarse las Sociedades satisfarán el 0,50 por 100 de su valor las adjudicaciones ó transmisiones que se hagan á los socios, ó á otra Sociedad, de los bienes ó derechos reales que constituían el todo ó parte del haber social;—Fallamos que debemos absolver y absolvemos á la Administración general del Estado de la demanda deducida á nombre de D. I. de V. contra la Real orden de 15 de Agosto de 1885 en la parte en que ha sido impugnada, la cual queda firme y subsistente.

Sentencia de 29 de Octubre de 1888.

En la villa y corte de Madrid, á 29 de Octubre de 1888, en el pleito que ante nos pende, en única instancia, entre partes, de la una los herederos de D. C. G. y S., demandantes, representados por el Licenciado D. Fermín García Vior, y la Administración general del Estado, representada por el Fiscal, sobre revocación ó subsistencia de la Real orden expedida por el Ministerio de Hacienda en 4 de Diciembre de 1884:—Resultando que por fallecimiento de D. C. G. y S. se formaron por sus herederos las oportunas operaciones testamentarias, que fueron presentadas en la oficina liquidadora de Barcelona en 10 de Marzo de 1880, la cual las remitió á la Administración económica para la comprobación de los valores declarados por los interesados:—Resultando que, formado el expediente de comprobación de valores, la Administración estimó que por no constar amillaradas ocho fincas, sitas en el ensanche de Barcelona, debía procederse á su tasación pericial, toda vez que no podía capitalizarse el líquido imponible para la contribución territorial á los efectos de la comprobación, en vista de lo cual invitó á los interesados para que, á tenor de lo dispuesto en los arts. 107 y 108 del reglamento de 14 de Enero de 1873, designasen perito que, en unión con el nombrado por la Administración, procediese á efectuar la operación referida:—Resultando que D. J. F., como representante de los interesados, hizo la manifestación, en 26 de Febrero de 1881, de que nombraba por perito al mismo que por su parte designara la Administración, y en su vista, ésta acordó se nombrase al perito que estuviese en turno, que lo era D. J. C., al que se remitieron los datos necesarios para el aprecio en 7 de Abril del mismo año:—Resultando que este perito tasó las ocho fincas en esta forma: primera, la mitad de un terreno de 600 metros y 62 centímetros, en pesetas 2.449; segunda, la mitad de otro terreno de 2.606 metros y 58 centímetros, en pesetas 14.600; tercera, la mitad de otro terreno de 5.252 metros y 50 centímetros, en pesetas 34.230; cuarta, la mitad de otro terreno de 520 metros y 50 centímetros, en pesetas 5.100; quinta, la mitad de otro de 2.375 metros y 58 centímetros, en pesetas 19.500; sexta, la mitad de otro de 900 metros y 25 centímetros, en pesetas 4.000; séptima, otro terreno de 453 metros y 28 centímetros pro-indiviso con otros partícipes, en pesetas 120.000, y octava, otro de 997 metros y 86 centíme-

tros, en pesetas 35.543:—Resultando que la Administración, en 16 de Septiembre de 1881, nombró nuevo perito á D. E. B., y éste dió su dictamen en 26 de Enero del siguiente año, estimando siete de las ocho fincas en esta forma: la primera, en 8.423 pesetas; la segunda, en 30.547 pesetas; la tercera, en 60.628 pesetas; la cuarta, en 11.015 pesetas; la quinta, en 40.608 pesetas; toda la sexta, ó sea el terreno de 900 metros y 25 centímetros, en 17.500 pesetas, y la octava, en 20.435, cuya tasación fué aprobada por la Administración de Contribuciones y Rentas de Barcelona en 26 de Abril de 1882:—Resultando que contra este acuerdo interpuso recurso de alzada D. L. G. por sí y por los demás interesados en la herencia de D. C. G. y S., que fué desestimada por resolución del Delegado de Hacienda de Barcelona de 30 de Junio de 1882:—Resultando que contra este acuerdo recurrió igualmente en alzada ante el Ministro de Hacienda D. J. P., como apoderado de D. L. y D. P. G. y D.^a J. M., solicitando fuese revocado, y en su lugar se declarase: primero, que debió servir de base para girar la liquidación del impuesto la tasación practicada por el perito C. en 12 de Mayo de 1881; segundo, que se les devolviese el exceso que hubieran satisfecho por haberse girado la liquidación sobre el importe de la tasación del perito B., y tercero, que se declarase que éste no tenía derecho á percibir los honorarios que reclamaba:—Resultando que por Real orden de 4 de Diciembre de 1884, de conformidad con los dictámenes de las Direcciones generales de Contribuciones y de lo Contencioso del Estado, se confirmó el fallo del Delegado de Hacienda de Barcelona declarando sólo exentos de multa á los interesados:—Resultando que contra esta Real orden dedujo demanda contenciosa á nombre de D. L. y D. P. G. y de D.^a J. M., como representante legal de su hijo D. P. G., el Licenciado D. Salvador de Albacete, sustituido posteriormente por el de igual clase D. Fermín García Vior, con la súplica de que fuese revocada en lo que era gravosa para los demandantes, y que en su lugar se declarase que sirviera de base para fijar el impuesto la tasación hecha por el perito C.:—Resultando que emplazado el Fiscal para contestar la demanda, previa declaración de procedencia de la vía contenciosa, lo hizo con la súplica de que se absolviera de ella á la Administración general del Estado y se confirmase la Real orden reclamada:—Visto, siendo Ponente el Consejero Ministro D. Pedro de Madrazo:—Considerando que, una vez acordada la tasación pericial para los efectos de la comprobación de valores y determinación del impuesto de transmisión correspondiente, es indudable que el contribuyente tiene derecho de nombrar un perito que, en unión con el que la Administración designe, practique el avalúo, derecho ó facultad que es esencialmente renun-

ciable por el contribuyente, en cuyo favor se ha establecido:—Considerando que á esto no se opone el precepto del art. 108 del reglamento, el cual se refiere exclusivamente al caso en que el contribuyente no haga nombramiento alguno dentro del plazo legal; y no puede ser extensivo al caso de este pleito, en que los interesados manifestaron que nombraban como perito al mismo que la Administración designara:—Considerando que así lo entendió también la Administración económica de Barcelona, que nombró como único perito para el primer aprecio á C., cuya tasación, por tanto, tenía la misma fuerza que si hubiese sido hecha por dos peritos nombrados por ambas partes, que estuviesen completamente conformes:—Considerando que por estas razones fué en absoluto improcedente la resolución de la misma Administración de Barcelona, que acordó se practicara segunda tasación por el otro perito que de nuevo designó, siendo así que ni se estaba en el caso del art. 109 del reglamento, ni se observó lo prevenido en el mismo para el nombramiento de nuevo perito:—Considerando en su virtud que, por adolecer la tasación hecha por B. de un vicio originario de nulidad, no imputable al contribuyente, es indudable que no se halla obligado á satisfacer los honorarios de aquel perito, por ser en absoluto inaplicable á este caso el precepto del art. 105 del mismo reglamento:—Considerando que de lo expuesto se deduce que procede reponer el expediente al estado que tenía antes de causarse dicha nulidad, con el objeto de que la Administración, ejerciendo la facultad que le reconoce el art. 112 del precitado reglamento de 14 de Enero de 1873, apruebe la operación practicada por el perito C., ó amplíe el expediente en la forma que el mismo artículo determina y le resuelva conforme á derecho;—Y considerando que, por tanto, procede revocar la Real orden reclamada que confirma la resolución del delegado de Hacienda de Barcelona, que aprobó la tasación hecha por B. de las fincas en el ensanche de Barcelona, y mandó liquidar con arreglo á ello el impuesto por la herencia de D. C. G. y S.:—Visto el art. 107 del reglamento provisional para la administración y realización del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes de 14 de Enero de 1873, que dice: «En toda tasación intervendrán dos peritos, uno nombrado por el contribuyente y otro por la Administración económica;»—Visto el art. 108 del mismo reglamento, que dice: «Si el contribuyente no hiciese el nombramiento de perito en el plazo señalado, la Administración se lo nombrará de oficio, dándole el oportuno aviso;»—Visto el art. 109 de dicho reglamento, que expresa que en el caso de funcionar ambos peritos y de no estar conformes en la tasación los mismos, se concertarán para el nombramiento de un tercero en discordia:—Visto el art. 105, que con-

signa que la tasación pericial se practicará á costa de los interesados:—Visto el art. 112, según el cual la Administración comparará detenidamente el resultado de las tasaciones, antes de liquidar, con los amillaramientos y demás datos que posea ó adquiriera de nuevo, y aprobará la operación ó acordará que se amplíe en la forma más conveniente, según la clase ó naturaleza de los derechos de que se trata y la fecha á que se refiere su transmisión;—Fallamos que debemos revocar y revocamos la Real orden reclamada de 4 de Diciembre de 1884, declarando: primero, que procede reponer el expediente al estado que tenía en 15 de Septiembre de 1881, para que se tramite y resuelva conforme á derecho, y segundo, que los demandantes no están obligados al pago de los honorarios devengados por el perito B.

Sentencia de 30 de Octubre de 1888.

En la villa y corte de Madrid, á 30 de Octubre de 1888, en el pleito que ante nos pende, en única instancia, entre partes, de la una D.^a J. F. y V., viuda de D. R. M., y en la actualidad sus herederos, á saber: su hermana D.^a T. y sus sobrinos D. P. U. y F. y D.^a E., D. L. y D. C. L. F., demandantes, representados por el el Licenciado D. Nicolás Santa Olalla y Rojas, y de la otra la Administración general del Estado, demandada, representada por el Fiscal, sobre revocación ó subsistencia de la Real orden de 7 de Mayo de 1881, expedida por el Ministerio de Hacienda y relativa á la devolución de cantidades satisfechas por el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes en la Administración económica de Salamanca:—Resultando que presentado en el Registro de la propiedad de Alba de Tormes por el apoderado de D.^a J. F., viuda de D. R. M., un testimonio de la escritura de convenio celebrado entre ella y su sobrino D. M. M. M., Conde de V., sobre compensación de las mejoras obtenidas en los bienes relictos al fallecimiento del citado D. R. en pago de las aportaciones matrimoniales y bienes gananciales de la viuda, el liquidador-registrador giró la oportuna liquidación el 16 de Abril de 1874, en virtud de la cual D.^a J. F. debía satisfacer 10.024 pesetas y 62 céntimos por el referido impuesto:—Resultando que en su vista, y no habiendo satisfecho la expresada suma en 25 de Junio de 1874, fué condenada al pago por la Administración económica de Salamanca, previniéndola que de no verificar el ingreso en el término de ocho días, con las multas y recar-

gos ya devengados, se procedería por la vía de apremio:—Resultando que notificado dicho acuerdo en 5 de Noviembre de 1874, sin indicar el recurso que contra el mismo procedía, ni el plazo ni la oficina para interponerlo, en 25 de Enero de 1875 se alzó D.^a J. F. ante la Administración económica, y ésta, teniendo en cuenta que la reclamación había sido producida fuera del plazo de treinta días, concedido al efecto por el art. 160 del reglamento de 14 de Enero de 1873, y que, por lo tanto, había causado estado la liquidación practicada, así como la orden notificada en 5 de Noviembre de 1874, acordó en 6 de Febrero de 1875 desestimar la instancia de la recurrente:—Resultando que contra este acuerdo de la Administración económica, y en tiempo hábil, dedujo D.^a J. F. el recurso correspondiente ante la Dirección general del ramo, la cual, fundándose en que, sobre no haber satisfecho el importe de la liquidación, no ejercitó la interesada su derecho ante la Administración económica en cuanto al impuesto, confirmó el acuerdo apelado por orden de 18 de Octubre de 1875:—Resultando que no habiéndose notificado el acuerdo de la Dirección á D.^a J. F. por ignorarse su residencia, en 14 de Noviembre de 1878 acudió á la misma Dirección, quejándose de que la Administración económica de Salamanca no dió curso á una instancia que presentó en Agosto anterior, y pidiendo la devolución de las 13.724 pesetas que había ingresado en el Tesoro, y la Dirección, en 22 de Enero de 1879, en atención á que los fundamentos aducidos en la solicitud de devolución eran los mismos en cuanto á la nulidad de los procedimientos administrativos que los manifestados en la primera reclamación, resolvió que se notificase á la recurrente el acuerdo de 18 de Octubre de 1875:—Resultando que en instancia de 30 de Junio de 1879, presentada en el registro del Ministerio el 22 de Noviembre siguiente, doña J. F., dándose por enterada y notificada del acuerdo de 22 de Enero, se alzó ante el Ministro, solicitando la nulidad de la liquidación y la consiguiente devolución de las sumas ingresadas:—Resultando que previo informe de la Dirección general de lo Contencioso, de la Intervención general y de la Sección de Hacienda del Consejo de Estado, se dictó la Real orden de 7 de Mayo de 1881, confirmando el acuerdo apelado y declarando no haber lugar á la devolución de las cantidades reclamadas por D.^a J. F.:—Resultando que contra esta Real orden se entabló demanda contenciosa por D.^a J. F., representada sucesivamente por el Licenciado D. Angel Pintos Otero y el Dr. D. Luis Díaz Moreu, suplicando se revocase la resolución ministerial, dejase sin efecto la liquidación y la devolviesen las cantidades satisfechas, y alegando, entre otros razonamientos dirigidos á probar la improcedencia de la liquidación, que ésta no se hallaba consentida por

que no se habían hecho las notificaciones de los acuerdos con todas las formalidades prescritas en el reglamento, y en su consecuencia las reclamaciones interpuestas debían reputarse presentadas en tiempo hábil:—Resultando que, emplazado el Fiscal, pidió se absolviese á la Administración y confirmase la Real orden impugnada, exponiendo que la cuestión era de procedimiento, pues se reducía á si estaba ó no consentido el acuerdo de 25 de Junio de 1874, por no haberse notificado con todos los requisitos establecidos en el reglamento; que de su decisión derivaba la del fondo del asunto, y que la notificación, aunque no se hubiese ajustado estrictamente á los preceptos reglamentarios, produce los efectos legales, toda vez que la interesada se dió por conocedora del acuerdo cuya nulidad persigue:—Resultando que por fallecimiento de D.^a J. F. se personaron sus mencionados herederos, y en su nombre el Licenciado D. Nicolás de Santa Olalla:—Visto, siendo Ponente el Consejero Ministro D. Cándido Martínez:—Considerando que la cuestión se limita á determinar si D.^a J. F. consintió el acuerdo de la Administración económica de Salamanca de 25 de Junio de 1874, puesto que la solicitud de devolución de las cantidades satisfechas tiene que subordinarse á lo que se resuelva respecto al anterior extremo:—Considerando que los plazos marcados para que los acuerdos definitivos sobre las liquidaciones relativas al impuesto de derechos reales y traslaciones de dominio causen estado son fatales é improrrogables y empiezan á correr para los particulares desde el día siguiente inclusive al de la notificación, que debe hacerse con arreglo á las formalidades del reglamento:—Considerando que aunque al comunicar á los interesados ó sus representantes los acuerdos deje de cumplirse alguno de los requisitos reglamentarios no sustanciales, la notificación surte todos sus efectos, no sólo porque no existe disposición alguna que por esta causa la invalide, sino porque tales requisitos, meramente formularios y consignados en un reglamento provisional aprobado en Real orden, no pueden desvirtuar la fuerza del aforismo contenido en una ley, el cual manda que la ignorancia de derecho no aprovecha:—Considerando que doña J. F. se dió por perfectamente enterada del acuerdo de 25 de Junio de 1874, que se le notificó en 5 de Noviembre del mismo año, y por tanto, su alzada, interpuesta en 25 de Enero del siguiente, estaba fuera del plazo prefijado y no podía ser objeto de decisión en el fondo, por conceptuarse consentido y firme el citado acuerdo:—Considerando que la solicitud de devolución de las cantidades satisfechas como subsidiaria no puede tampoco resolverse cuando se trata de liquidaciones consentidas:—Visto el art. 160 del reglamento de 14 de Enero de 1873, según el cual, los acuerdos definitivos de las oficinas liquidadoras del impuesto de dere-

chos reales y transmisión de bienes causarán estado á los quince días y los de las Administraciones económicas á los treinta, sin que contra ellos se admita ulterior recurso:—Visto el art. 172 del mismo reglamento, que establece que los plazos antedichos son fatales é improrrogables y comenzarán á correr para los particulares desde el día siguiente inclusive al de la notificación administrativa, según lo dispuesto en los arts. 163 al 166:—Visto el artículo 163 del repetido reglamento, que dice: «Al comunicarse á los interesados ó á sus representantes todo acuerdo de carácter definitivo, se les indicará el recurso que pueden utilizar contra él, el término fatal dentro del que han de efectuarlo y la oficina ó tribunal ante el cual debe establecerse:»—Vista la circular de 5 de Febrero de 1877, que en su núm. 2.º prescribe que «no sea admisible la devolución de lo que el contribuyente crea pagado de más á virtud de una liquidación consentida ó confirmada administrativamente, aunque la reclamación se interponga dentro del año, á contar desde el día en que se hizo el pago;»—Fallamos que debemos absolver y absolvemos á la Administración general del Estado de la demanda interpuesta por D.^a J. F. y V., viuda de D. R. M., y mantenida por sus herederos, á saber: su hermana D.^a T. y sus sobrinos D. P. U. y F. y D. E., D. L. y D. C. L. y F., contra la Real orden de 7 de Mayo de 1881, la cual queda firme y subsistente.

Sentencia de 31 de Octubre de 1888.

En la villa y corte de Madrid, á 31 de Octubre de 1888, en el pleito que antes nos pende, en única instancia, entre el Ayuntamiento de Madrid, demandante, á quien representa el Licenciado D. José María Fernández de la Hoz, sustituido después por el Dr. D. Luis Silvela, y el Fiscal, en nombre de la Administración general del Estado, demandada, sobre revocación ó subsistencia de la Real orden de 15 de Julio de 1882, relativa al pago del impuesto de derechos reales por la adquisición de los mercados de Madrid:—Resultando que por escritura pública otorgada en 9 de Julio de 1880 ante el notario D. Olallo Mejía y Montalvo, la Compañía anónima de los mercados de Madrid, en liquidación, enajenó al Ayuntamiento de esta capital un solar ó terreno de 992 metros cuadrados y 44 decímetros, titulado Corralón de los Mostenses, en el barrio del Alamo, destinado al emplazamiento de un ángulo del mercado del mismo nombre, y además todos y cada

uno de los derechos reales, personales y cualesquiera otros que á aquella Compañía pertenecieron sobre los mercados de las plazas de los Mostenses y de la Cebada, consistentes en el dominio útil ó usufructo por término de setenta y siete años que disfrutaba, en virtud de la escritura de concesión de 13 de Abril de 1869, con las modificaciones posteriores que se habían introducido, cuya enajenación se verificaba por el precio de 6.500.000 pesetas, cuyo pago debía verificarse en los plazos y bajo las condiciones que en la misma se estipulaban, quedando, por virtud de ellas, consolidado en el Ayuntamiento el dominio útil y el directo, desistiendo la Compañía de todas cuantas reclamaciones judiciales ó extrajudiciales tenía interpuestas contra el Municipio, y éste de las suyas por la falta de pago del canon; y, por último, se hizo constar para los efectos del pago del impuesto sobre derechos reales y transmisión de dominio que del terreno que adquiría la Municipalidad se hallaban destinados á vía pública 11.774 pies 55 céntimos, que valían 58.872 pesetas 75 céntimos, y los restantes 1.008 pies 40 céntimos se hallaban comprendidos en el mercado, siendo su valor 5.042 pesetas:—Resultando que, presentada dicha escritura en la oficina liquidadora del impuesto sobre derechos reales, se giró la liquidación número 367 al tipo de 3 por 100 por un capital de 6.441.127 pesetas 25 céntimos, valor de la cesión de los mercados al Ayuntamiento, deducido el importe de los terrenos destinados á vía pública, cuya liquidación impugnada por el Ayuntamiento se confirmó por la Administración económica de la provincia:—Resultando que contra el referido acuerdo entabló recurso de alzada la Corporación municipal ante la Dirección general de Contribuciones, fundándose en que el precio convenido no era el valor de los mercados, sino que comprendía además una transacción de las diferencias surgidas por la dificultad de dar cumplimiento á las condiciones del primitivo contrato; y la Dirección de Contribuciones, de acuerdo con la Sección, y separándose del informe del Negociado, acordó en 31 de Enero de 1881 desestimar el recurso interpuesto y confirmar el acuerdo de la Administración económica de 10 de Agosto anterior:—Resultando que el Ayuntamiento interpuso nueva alzada para ante el Ministerio de Hacienda, apoyándose en los mismos fundamentos que ya tenía alegados, y además en que, según la ley de Presupuestos de 26 de Diciembre de 1876, en el usufructo la liquidación del impuesto debía girarse por el 25 por 100 del valor de la finca; y de acuerdo con lo informado por la Dirección general de lo Contencioso, se dictó la Real orden de 15 de Julio de 1882, desestimando la nueva alzada y confirmando el acuerdo apelado de la Dirección general de Contribuciones:—Resultando que contra la referida Real orden interpuso en tiempo demanda

ante el Consejo el Licenciado D. José María Fernández de la Hoz, en nombre del Ayuntamiento de Madrid, con la súplica de que se dejase sin efecto la orden ministerial que se impugnaba y se reformase la liquidación, mandando practicarla con arreglo á la disposición primera de la base 3.^a, apéndice letra C de la ley de Presupuestos de 26 de Diciembre de 1872, y á la primera del artículo 75 del reglamento:—Resultando que puesto de manifiesto el expediente gubernativo al Licenciado Fernández de la Hoz para que pudiese ampliar la demanda, y transcurrido el plazo que al efecto se le concedió sin que lo verificase, se le declaró decaído de aquella facultad, mandando emplazar al Fiscal para que contestase dentro del término reglamentario, de cuyo proveído pidió reposición al demandante, y tramitada en forma, se declaró no haber lugar á ella, por auto fundado de 19 de Junio de 1885:—Resultando que el Fiscal contestó la demanda, con la súplica de que se absolviese de ella á la Administración general del Estado y se confirmase la Real orden impugnada:—Resultando que habiéndose personado el Dr. D. Luis Silvela, en sustitución del Licenciado Fernández de la Hoz, la Sección de lo Contencioso le tuvo por parte:—Visto, siendo Ponente el Consejero Ministro D. Juan Facundo Riaño:—Considerando que por la escritura de 9 de Julio de 1880 adquirió el Ayuntamiento de Madrid: primero, la plena propiedad de una parcela de terreno, apreciada en 63.914 pesetas 75 céntimos, y segundo, el usufructo de los mercados de las plazas de la Cebada y de los Mostenses, cuyo derecho hubiera correspondido en otro caso á la Sociedad constructora durante los setenta y siete años de la concesión:—Considerando que en tal concepto, y según las disposiciones legales y aplicables al caso, debió exigirse el impuesto á razón de 3 por 100 sobre el importe del inmueble adquirido, é igual tipo sobre el 25 por 100 del valor de la finca cuyo usufructo se cedía:—Considerando que siendo claro y explícito el texto de la ley, no es posible eludir su cumplimiento bajo el equivocado supuesto de ser innecesaria la tasación de la finca para determinar el 25 por 100 sobre que hubiera de recaer el impuesto, dado que constaba en la escritura el valor del derecho cedido, porque, aparte de que el precepto no admite excepciones, en el caso actual, por las especiales condiciones del contrato y las mutuar renunciaciones que contiene, es aún menos admisible tal suposición:—Y considerando que, en virtud de lo expuesto, la Real orden impugnada al aprobar la liquidación practicada ha podido causar un perjuicio al Ayuntamiento y desde luego le causa un agravio de derecho:—Visto el apéndice letra C del art. 3.^o de la ley de Presupuestos de 26 de Diciembre de 1872, en que se establece que la constitución, reconocimiento, modificacación ó ex-

tinción de los derechos reales impuestos sobre bienes inmuebles satisfagan por regla general el 3 por 100, é igual tipo las adjudicaciones en pago, compraventa, reventas y cesiones á título oneroso:—Visto el apartado 3.º del referido apéndice letra C, que dice: «El impuesto recae sobre el valor de los bienes y derechos sujetos al mismo.» El valor de los primeros se establece con relación al precio en venta; el de los segundos con sujeción á las siguientes reglas: primera, el del derecho de usufructo, el de la nuda propiedad, y los de uso y habitación el 25 por 100 del valor de la finca;—Fallamos que debemos revocar y revocamos la Real orden impugnada de 15 de Julio de 1882, y declaramos que debe practicarse la liquidación del impuesto á razón del 3 por 100 sobre el valor de parcela de terreno adquirida por el Ayuntamiento; y en cuanto al derecho cedido, se proceda á la tasación de las fincas cuyo usufructo adquirió la Corporación municipal, exigiéndose el impuesto sobre el 25 por 100 del importe que arroje dicha tasación.

Sentencia de 2 de Noviembre de 1888.

En la villa y corte de Madrid, á 2 de Noviembre de 1888, en el pleito que ante nos pende, en única instancia, entre el Licenciado D. Luis Díaz Cobeña, que representa al Banco de España, demandante, y el Fiscal á nombre de la Administración general, demandada, sobre revocación de la Real orden expedida por el Ministerio de Hacienda en 15 de Julio de 1884, relativa al pago del impuesto de derechos reales:—Resultando que reclamados por la Administración de Contribuciones y Rentas de la provincia de Madrid, para su presentación en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales, los documentos justificativos del aumento de capital del Banco de España por valor de 50 millones de pesetas, aprobado por Real orden de 23 de Diciembre de 1882, se remitió por el Banco un ejemplar de la *Gaceta de Madrid*, correspondiente al 4 de Enero de 1883, en la cual constaban las bases anunciadas para llevar á efecto la operación, según las cuales se aumentaba el capital del Banco en 50 millones de pesetas, representado por 100.000 acciones nominativas de 500 pesetas cada una; la mitad, ó sean 25 millones de pesetas, en 50.000 acciones, se aplicarían al dividendo complementario de 1882 y se distribuirían entre los poseedores de las 200.000 acciones que constituían entonces el capital del Banco,

observándose, entre otras reglas, la siguiente; segunda, correspondiendo, según el balance de 31 de Diciembre de 1881, á cada una de las 200.000 acciones que hoy existen 137,50 pesetas por el dividendo complementario de 1882, se adjudicará en su equivalencia una acción de las nuevas por cada cuatro de las antiguas por valor de 550 pesetas que representa el capital, mas el 10 por 100 del fondo de reserva ya cubierto:—Resultando que la oficina liquidadora de Madrid practicó en 31 de Mayo de 1883 la liquidación á cargo del Banco de España al tipo de 50 céntimos por 100 sobre 50 millones de pesetas, con arreglo al núm. 348 de la tarifa vigente, abonándose por el Banco al Tesoro en la propia fecha la cantidad que aquella determinaba de 250.000 pesetas:—Resultando que en 14 de Julio siguiente el Gobernador del Banco impugnó dicha liquidación, alegando que las operaciones de aumento de capital social habían ya satisfecho la contribución industrial, porque la mitad de dicho aumento se había cubierto con parte de los beneficios correspondientes á los accionistas, y la otra mitad por suscripción voluntaria, por lo cual, en todo caso, debería satisfacer el impuesto correspondiente tan sólo por el producto de la suscripción voluntaria, pero no por lo demás, en atención á que no era posible exigir más de un impuesto por un solo acto:—Resultando que la Delegación de Hacienda confirmó la liquidación y desestimó el recurso por acuerdo de 27 de Julio de 1883, y señaló al Banco el plazo de quince días para presentar á la liquidación los documentos relativos á la reorganización acordada por el decreto-ley de 19 de Marzo de 1874:—Resultando que interpuesto recurso de alzada contra esa resolución se dictó la Real orden de 15 de Julio de 1884, por la cual, de conformidad con lo expuesto por las Direcciones generales de Contribuciones y de lo Contencioso del Estado y con el dictamen de la Sección de Hacienda del Consejo de Estado, se confirmó el acuerdo apelado, y que se practicara lo necesario para reformar y ampliar dicha liquidación, en el sentido de que el Banco debía satisfacer 25.000 pesetas más por cuanto aquella liquidación se giró indebidamente sólo sobre el valor nominal de las nuevas acciones, ó sea sobre 50 millones de pesetas, siendo así que debió girarse sobre 55 millones de pesetas por el anticipo del 10 por 100 que también habían satisfecho los accionistas:—Resultando que contra esta Real orden dedujo demanda contenciosa en nombre del Banco de España el Licenciado D. Luis Díaz Cobeña, solicitando su revocación, y que en su lugar se declarase que el Banco estaba exento de pagar impuestos por la reorganización llevada á cabo en 1874 y por el aumento de capital realizado en 1883, y si así no se estimara justo, revocar dicha Real orden en el sentido de que sólo estaba obligado á pagar el impuesto sobre los 25 millones de pesetas, importe de

las 50.000 acciones adjudicadas por suscripción voluntaria en 1883, devolviéndose al Banco las cantidades abonadas sobre las otras 50.000 acciones repartidas en equivalencia del dividendo complementario de 1882 y sobre los 5 millones del 10 por 100 destinado al fondo de reserva, y quedando la determinación del impuesto correspondiente á la reorganización de 1874 á lo que se resolviera en el expediente instruido para su liquidación:—Resultando que declarada procedente la demanda y ampliada con idénticas pretensiones por el Licenciado Díaz Cobeña, fué emplazado para contestarla el Fiscal, y lo hizo con la súplica de que fuese absuelta de ella la Administración general del Estado y se confirmase la Real orden reclamada:—Resultando que en el acto de la vista pidió el Licenciado Díaz Cobeña que se acumulara este pleito á los señalados con los núms. 3.926 y 4.185, según la ley de Enjuiciamiento civil, para evitar que pudiera dividirse la continencia de la causa:—Visto, siendo Ponente el Consejero Ministro Marqués de la Fuensanta del Valle:—Considerando, respecto á la acumulación solicitada por el Licenciado Cobeña en el acto de la vista que, aparte de no ser necesaria para evitar que se divida la continencia de la causa, no puede accederse á ella por resultar pedida cuando las partes estaban citadas para sentencia:—Considerando que la cuestión que en el presente pleito se discute se contrae á determinar si el Banco de España debe satisfacer impuesto de derechos reales por el aumento del capital efectuado en 1883 y en qué cantidad:—Considerando que aun cuando el citado aumento de capital sea consecuencia de la reorganización del Banco de España en 1874, no puede afirmarse, como el demandante supone, que á virtud del art. 13 de la instrucción de 3 de Diciembre de 1869 haya prescrito el derecho del Estado para exigir el impuesto, ya porque tal prescripción no se halla establecida en la legislación posterior relativa al de derechos reales, ya porque en todo caso, no habiéndose girado liquidación, no habían transcurrido los dos años desde que la cuota abonable era exigible por el procedimiento de apremio:—Considerando que si bien 50.000 acciones de las 100.000 que constituyeron el referido aumento del capital se entregaron á los accionistas en equivalencia del dividendo complementario de utilidades de 1882, es lo cierto que dichas 50.000 acciones vinieron á aumentar el capital del Banco, supuesto que la operación efectuada consistió en repartir los beneficios de dicho año de 1882 á los accionistas y en capitalizar estos mismos beneficios:—Considerando que en este concepto, y conforme á lo prevenido en los citados arts. 1.º de la ley y 14 del reglamento, deben satisfacer 50 céntimos por 100 de las 100.000 acciones de que se trata:—Considerando que el 10 por 100 con que se recargó el precio de cada una de las acciones

entregadas á los antiguos accionistas para constituir el fondo de reserva constituye sin duda aportación al Banco, supuesto que éste, por el art. 20 de sus estatutos, está autorizado para dedicar dicho fondo de reserva á operaciones corrientes, y por tanto, se halla comprendido en los arts. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881 y 14 del reglamento de la misma fecha:—Visto el artículo 163 de la ley de Enjuiciamiento civil, que dice: «La acumulación de autos puede pedirse en cualquier estado del pleito antes de la citación para sentencia definitiva:»—Visto el núm. 2.º, artículo 2.º de la instrucción para hacer efectivos los débitos á favor de la Hacienda de 3 de Diciembre de 1869, que declara son primeros contribuyentes las personas que directamente resulten ó sean declaradas deudoras al Tesoro público por actos sujetos al impuesto de traslaciones de dominio:—Visto el art. 13 de la misma instrucción, según el cual deja de ser exigible al contribuyente toda cuota cuyo pago no haya sido reclamado en el espacio de dos años, sin responsabilidad de la persona encargada de la cobranza:—Vista la ley estableciendo las bases á que ha de sujetarse el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes de 31 de Diciembre de 1881, que en su art. 2.º dispone que los bienes y derechos reales aportados á la constitución de toda clase de Sociedades pagarán 50 céntimos por 100. Cuando las Sociedades emitan acciones, la cantidad que de éstas se ingrese será capital aportado:—Visto el reglamento del impuesto de derechos reales de la misma fecha 31 de Diciembre, que en su art. 14 reproduce los citados preceptos de la ley:—Visto el art. 20 de los estatutos del Banco de España, que dice: «El fondo de reserva está destinado á suplir la cantidad que en los beneficios líquidos faltare para satisfacer el 6 por 100 señalado por la ley á los accionistas.» Este fondo será empleado, como los demás del Banco, en operaciones corrientes;—Fallamos que debemos declarar y declaramos no haber lugar á la acumulación solicitada en el acto de la vista por el Licenciado D. Luis Díaz Cobeña, y en el fondo del pleito, que debemos absolver y absolvemos á la Administración general del Estado de la demanda deducida por el Banco de España contra la Real orden de 15 de Julio de 1884, que queda firme y subsistente.

Real orden de 20 de Diciembre de 1888.

Excmo. Sr.:—He dado cuenta á S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente instruido á virtud de reclamación del Embajador de S. M. el Rey de Italia en esta corte, relativa á que se declare libre de toda tributación el palacio situado en esta corte en la calle Mayor, núm. 120, que por escritura de 17 de Agosto último ha sido adquirido para establecer en él la Embajada;—Y considerando que por Real orden de 19 de Junio de 1886 se declaró la exención del impuesto de derechos reales y contribución territorial á la casa adquirida por el Gobierno británico para su Representante en esta corte, fundándose en que si bien no podía probarse la reciprocidad por no existir en Inglaterra tributo análogo al nuestro de derechos reales, parecía indudable que si la nación española adquiriera casa en Londres para su Embajada, nada se le haría pagar por transmisión de dominio ni tributo alguno por las fincas que las personas ocupen como Representantes extranjeros;—Y considerando además que en Italia se ha declarado exentos de todo impuesto ó contribución á los palacios que han comprado en Roma Inglaterra y Turquía para residencia de sus Embajadores, lo que induce á creer que si hiciera una adquisición análoga se la concederían iguales inmunidades;—S. M., de conformidad con lo consultado por la Dirección general de Contribuciones, se ha servido declarar exenta, así del impuesto de derechos reales como de la contribución territorial, á la casa calle Mayor, núm. 120, adquirida por el Gobierno de Italia para establecer su Embajada en esta corte. —De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 10 de Enero de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don J. M. y R. contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de Tarragona por el que se le denegó cierta pretensión;—Y resul-

tando que anunciados á la venta, previas las formalidades legales prevenidas al efecto, veinticuatro solares procedentes del ramo de Guerra, sitios en la ciudad de Tortosa, y celebradas las oportunas subastas, fueron adjudicados á D. J. L. y A. en distintas fechas del año 1874, como mejor postor en el acto del remate, por las sumas en que cada uno de dichos solares fué rematado:—Resultando que en 16 de Febrero de 1880 se otorgó escritura pública ante el notario D. José Folch, en la que D. J. S., como rematante ó adjudicatario, cedió y traspasó á D. J. M. los derechos que tenía adquiridos sobre dichos solares, haciéndose dicha cesión por el Juez de primera instancia en nombre y representación del Estado, y haciéndose asimismo constar, entre otras de las condiciones estipuladas, la de exención de pago del impuesto de derechos reales:—Resultando que, presentada la relacionada escritura en la oficina liquidadora de Tortosa, se puso en ella con fecha 28 de Junio de 1882 nota de exención, aunque limitada al primer traspaso, ó sea á favor de D. J. S., denegándose la inscripción definitiva del documento, según nota razonada suscrita por el liquidador en 24 de Agosto del propio año, por notarse el defecto subsanable de falta de pago del impuesto por el segundo traspaso realizado á favor de D. J. M., pues que la escritura á favor de éste fué otorgada pasado el plazo fijado por la Real orden de 3 de Enero de 1868:—Resultando que á virtud de la escritura de rectificación y aclaración otorgada por los mismos comparecientes en 25 de Enero de 1887, por la que el Juez de primera instancia, en la representación ya expuesta, aprueba y confirma la venta hecha al S., quedando en consecuencia sin valor ni efecto la escritura otorgada en 1880 en cuanto á la cesión hecha á D. J. M., fueron inscritos en el registro los repetidos solares á favor de D. J. S., reproduciendo en el título la nota de nueva presentación para su liquidación con fecha 18 de Abril de 1887, y haciéndose constar en el mismo el fundamento de la liquidación girada por el concepto de cesión, importante 1.059,52 pesetas, en 18 de Julio del propio año:—Resultando que D. J. M. reclamó de tal liquidación ante el Delegado de Hacienda de la provincia en fecha 10 de Agosto siguiente, solicitando la devolución de lo satisfecho por la misma, por entender que en este caso no ha habido trasmisión de dominio; y que aun en el supuesto de que se estimase que dicha trasmisión ha existido, siempre resultará que el contrato no ha surtido efecto:—Resultando que, previo informe de la oficina liquidadora sosteniendo la liquidación girada, se resolvió por el Delegado de Hacienda de la provincia, con fecha 31 de Marzo de este año, denegando la solicitud deducida por el reclamante; fundando dicha resolución, entre otras razones, en la de haber quedado firme la liquidación ó acto adminis-

trativo reclamado:—Resultando que de este acuerdo se alzó el interesado para ante el Ministerio dentro de los quince días, contados desde la fecha en que le fué notificado, reproduciendo en apoyo de su pretensión los argumentos expuestos en su alzada ante el Delegado:—Considerando que, según la doctrina fijada por la Real orden de 3 de Enero de 1868, deben estimarse como adquirentes directos del Estado todos aquellos que lo fuesen por cesiones hechas por los rematantes dentro del plazo de los diez días siguientes al pago del primer plazo, siempre que este pago se haya realizado dentro del término de quince días de la notificación que para dicho pago se haya hecho al rematante; y que estos requisitos no se han cumplido en el caso que nos ocupa, pues que la cesión no tuvo lugar hasta seis años después de haberse notificado la adjudicación al rematante, deduciéndose de aquí que en la escritura de 16 de Febrero de 1880 deben estimarse dos distintas sucesivas transmisiones: una del Estado á D. J. S., y otra de éste al reclamante, debiendo contribuirse como se ha contribuído por esta última á la Hacienda por el concepto de cesión de inmuebles y siendo perfectamente reglamentario el pago verificado:—Considerando que, una vez terminados y perfectos los contratos y satisfechos á la Hacienda sus derechos, el hecho de que por los interesados se rescinda y deje sin efecto lo convenido no puede entenderse en detrimento de los derechos que la Hacienda haya de percibir ó tenga percibidos, pues que por el art. 53 del reglamento sólo se da derecho á la devolución cuando la nulidad ó rescisión se declara judicialmente, nulidad que no ha sido declarada por la escritura de ratificación otorgada en 1887, porque el objeto de ésta fué sólo ratificar la venta á favor del S. para el objeto de que pudiera inscribirse el título á su favor; y que aun dando el carácter de renuncia al acto del D. J. M. haciendo reversión de los veinticuatro solares al S., tampoco nacería de aquí el derecho á la devolución de lo pagado por el impuesto, según por resoluciones de ese centro está declarado:—Considerando que como con muy buen acuerdo se consignó por la Delegación, dado que no consta que por el reclamante se impugnara la liquidación que motivó el pago cuya devolución se solicita dentro del plazo reglamentario, puesto que la primera solicitud en tal sentido es la que encabeza este expediente, deducida, como queda expuesto, á los seis años de girada la liquidación; ni existiendo declaración alguna judicial de rescisión ó nulidad de la cual naciera el derecho que se pretende hacer valer, faltan términos hábiles para que prospere la reclamación entablada, y más cuando el caso á que se contrae no está comprendido en ninguna de las cuatro excepciones que determina el art. 144 del reglamento;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Rei-

no, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la solicitud deducida por D. J. M. y R., declarando en su consecuencia que el mismo no tiene derecho á la devolución que solicita.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*González*.—Señor Director general de Contribuciones.

Real orden de 10 de Enero de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente promovido por don P. O. y G. sobre devolución de cierta cantidad ingresada por el impuesto de derechos reales. Y resultando que con fecha 18 de Abril de 1888 se presentó instancia en la Delegación de Hacienda de esta provincia por D. P. O. y G., pidiendo á nombre de los sucesores de D. J. V. y M., D.^a M. J. D. y F. y D. I. V. D. la devolución de 655 pesetas 3 céntimos, ingresados de más á consecuencia de las dos liquidaciones provisional y definitiva:—Resultando del informe del liquidador de Getafe fecha 30 de Abril último y de los documentos que obran en el expediente que don J. M. V. D. y hermanos pagaron por liquidación provisional en 21 de Enero de 1885, 655 pesetas 3 céntimos, según carta de pago núm. 452, como herederos de D. I. V. D., y que por esta misma herencia han satisfecho en 13 de Abril de 1887, 695 pesetas 85 céntimos, no habiéndose deducido el importe de la liquidación provisional por no haber acompañado los interesados el documento que acreditara su pago, por lo cual han pagado por duplicado la cantidad de 655 pesetas 3 céntimos:—Resultando que la Delegación de Hacienda de esta provincia, por acuerdo de 16 de Mayo último, desestimó la reclamación de D. P. O. de fecha 18 Abril de 1888 por no haberse acompañado con la misma los documentos que dieron lugar al ingreso ni el poder que acreditara la personalidad del reclamante:—Resultando que en 24 del citado Mayo fué notificado el acuerdo al D. P. O.:—Resultando que en 19 de Junio último se han remitido por el liquidador de Getafe á la Delegación de Hacienda de esta provincia los documentos reclamados al D. P. O. que éste ha presentado en aquella oficina:—Resultando que en 19 de Septiembre último ha dictado nuevo acuerdo el Delegado de Hacienda declarando la improcedencia de los documentos presentados por estar consentida la resolución de 16 de Mayo anterior;—Y resultando que notifica-

da esta última resolución al D. P. O. G. en 25 del citado Setiembre, se ha alzado al Ministerio en tiempo hábil, insistiendo en que le sean devueltas las 655 pesetas 3 céntimos y solicitando la revocación de los dos acuerdos de la Delegación de que se ha hecho mérito y se le reserve la acción que pudiera competirle contra el que los ha dictado, al tenor del art. 369 del Código penal:—Considerando que, según el art. 18 de la ley de Contabilidad, ninguna reclamación contra el Estado á título de daños y perjuicios puede admitirse pasado un año desde el hecho en que se funda el reclamante, y que este mismo plazo fija para pedir devoluciones el art. 144 del reglamento del impuesto:—Considerando que el derecho á la devolución arranca en el caso presente de haberse pagado íntegros en 13 de Abril de 1887, según consta en la nota puesta al pie de la escritura, los derechos correspondientes á la herencia de D. I. V., sin tenerse en cuenta y deducirse las 655 pesetas 3 céntimos que por liquidación provisional se ingresaron en 21 de Enero de 1885, y como la instancia pidiendo la devolución de esta cantidad está fechada en 18 de Abril de 1888, es evidente que está deducida un año y cinco días después de haberse causado el perjuicio, y por tanto fuera de plazo:—Considerando además que la citada instancia de 18 de Abril de 1888 se presentó sin la documentación necesaria, y que el acuerdo del Delegado que por esta razón la desestimó fué consentido;—Y considerando que el art. 639 del Código penal que se cita se refiere á los funcionarios públicos que á sabiendas dictan ó consultan resolución injusta, no puede tener aquí aplicación, y que si el reclamante tiene derecho á ejercitar alguna acción criminal ó civil para nada necesita que se le reserve;—S. M., de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido confirmar el acuerdo apelado y desestimar en todas sus partes el recurso interpuesto.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc. —González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 17 de Enero de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente, del Reino del expediente promovido por doña C. G. S. sobre devolución de lo satisfecho por impuesto de derechos reales. Y resultando que á virtud de relación provisional presentada en 31 de Octubre de 1883 á liquidación y pago del impues-

to de derechos reales, satisfizo D. M. R. y G., como heredero de su padre D. M. R. y de la F., la cantidad de 397 pesetas 76 céntimos por el capital de 39.776 pesetas 25 céntimos, y que en 17 de Noviembre de 1886 se presentó con el mismo objeto la escritura de partición fecha 29 de Octubre anterior, otorgada en Sevilla ante D. José María Prieto, fijándose igual capital al declarado en la liquidación provisional, con la deducción de 26.596 pesetas 2 céntimos por deudas existentes al fallecimiento del causante, girándose dos liquidaciones por el concepto de pago de deudas, una por bienes inmuebles y otra por muebles:—Resultando que en 4 de Julio de 1887, D.^a C. G., como madre del menor D. M. R. G., presentó instancia en la Delegación de Hacienda de Sevilla solicitando la devolución de 265 pesetas 96 céntimos que resulta pagado de más, por cuanto de la liquidación definitiva aparece que el líquido de la herencia á favor del heredero es 13.180 pesetas 22 céntimos, y por tanto, el 1 por 100 que corresponde por impuesto es 131 pesetas 80 céntimos, y habiéndose pagado en la liquidación provisional 397 pesetas y 6 céntimos, procede el reintegro de la diferencia entre estas dos cantidades, ó sean las expresadas 265 pesetas 96 céntimos:—Resultando que el Delegado de Hacienda de Sevilla dictó acuerdo en 23 de Mayo del año próximo pasado desestimando la pretensión de D.^a C. G., fundándose en que, no habiendo el interesado presentado la expresada testamentaria á liquidación definitiva en el plazo marcado en el artículo 61 del reglamento del impuesto, entiende la oficina provincial que no pueden concedérsele los derechos que en otras de las liquidaciones del mismo reglamento se le otorgan:—Resultando que notificado el acuerdo de la Delegación á la D.^a C. G., en tiempo hábil ha acudido á este Ministerio en alzada solicitando su revocación y la devolución de las expresadas 265 pesetas 96 céntimos:—Considerando que, según el art. 61 del reglamento del impuesto, la liquidación provisional es un pago á cuenta de la definitiva, lo cual indica que, según el importe de ésta, vendrá obligado el contribuyente á abonar al Tesoro la diferencia si importare más que la provisional, ó tendrá derecho á pedir el reintegro de la cantidad en que la primera excediere de la segunda:—Considerando que la liquidación definitiva hay que estimarla como la providencia administrativa en que se funda el contribuyente para pedir la devolución y que para reclamarla hay el plazo de un año, desde que se ha notificado, conforme á lo prevenido en el art. 144 del reglamento del impuesto:—Considerando que presentada á liquidación definitiva la herencia de D. M. R. y de la F. en 17 de Noviembre de 1886 y solicitada la devolución de lo que excede del importe de ésta la provisional en 4 de Julio de 1887, es evidente que la reclamación ha sido formulada en

tiempo hábil:—Considerando que es un absurdo suponer que porque un contribuyente no haya presentado una testamentaria á liquidación definitiva en el plazo de dos años señalado por el artículo 61 del reglamento del impuesto, sean para él letra muerta las demás disposiciones del mismo que le conceden derechos para hacer reclamaciones con vista del resultado de dicha liquidación definitiva;—Y considerando que la falta de cumplimiento de lo preceptuado en dicho art. 61 tiene su sanción en lo que obliga al interesado al pago de intereses de demora y multa, cuando de tal falta de cumplimiento se irrogan perjuicios al Tesoro, sin que quepa declarar sujeto al contribuyente á otras penalidades que las taxativamente marcadas en la ley;—S. M., de conformidad con lo informado por esa Dirección general, se ha servido revocar el acuerdo apelado y declarar al recurrente con derecho á la devolución que se solicita.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—*González*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 24 de Enero de 1889.

Ilmo Sr.:—Vista la instancia presentada por D. V. C., como mandatario verbal de D.^a M. de la P. A. Y resultando que después de haber satisfecho ésta, mediante liquidación provisional, el impuesto de derechos reales correspondiente á la herencia de su padre D. F. de A., presentó en la oficina liquidadora de esta provincia la hijuela formalizada para la liquidación definitiva, y dicha oficina giró una nueva liquidación por un legado de pesetas 10.036,90 que á la recurrente le había dejado D. J. T., vecino de Santander, fallecido en dicha población en el año 1874, exigiéndole á su vez el pago de 834,60 pesetas, correspondientes á los intereses de demora de los quince años y medio transcurridos:—Resultando que la interesada, en la duda de si se había satisfecho con anterioridad el impuesto por el legado mencionado en la Delegación de Hacienda de Santander, comisionó á una tercera persona para que averiguase si realmente se había ya ingresado su importe, y por no haber podido adquirir los datos necesarios dentro del plazo que el reglamento concede para verificar dicho ingreso, lo hizo efectivo después de transcurrido aquél, dando con ello lugar á que se le impusieran las multas del 25 y 10 por 100, importantes 363 pesetas, por falta de presentación de documentos y de pago en el plazo señalado, cuyas multas satis-

fizo oportunamente:—Resultando que D. V. C., como mandatario verbal de la mencionada D.^a M. de la P. A., acudió ante este Ministerio solicitando la condonación de la multa impuesta y devolución de la cantidad ingresada, fundándose al efecto en que no había existido culpabilidad alguna de parte de la recurrente por ser menor de edad y no estar emancipada en la época en que se había devengado el impuesto, impugnando á su vez la liquidación girada en la herencia paterna, por haberla exigido 223,47 pesetas, importe del 1 por 100 de 22.346,85, cantidad que pertenecía á la misma, aunque estaba en poder de su padre, por lo cual entendía que no debía devengar impuesto alguno:—Resultando que esa Dirección general ha manifestado que deben desestimarse ambas pretensiones, fundándose para ello, respecto á la primera, en que el criterio reglamentario sobre condonaciones de multas debe ser muy restringido si no se quiere fomentar el fraude con perjuicio de los intereses de la Hacienda, y respecto á la segunda, por no haberse formulado reglamentariamente:—Visto los artículos correspondientes de la ley y reglamento vigentes del impuesto de derechos reales;—Y considerando que si bien es verdad que el espíritu del reglamento tiende á restringir la facultad de condonar las multas que por las infracciones del mismo se impongan, no lo es menos que existen algunos casos en los que concurren circunstancias tan extraordinarias y prueban de un modo tan evidente que no ha habido intención de delinquir de parte de los infractores, que la equidad aconseja se les releve de la pena impuesta:—Considerando que si D.^a M. de la P. A. no presentó en la oficina liquidadora el documento correspondiente por el que adquirió un legado de un extraño, no puede imputársele la infracción, porque al ser menor de edad, no era la obligada á hacer dicha presentación, circunstancia excepcional y extraordinaria que demuestra que no es equitativo se le exija una multa por faltas que no cometió:—Considerando que si se tratase de suscitar la cuestión de que los herederos deben satisfacer las multas que se hubieran impuesto por las faltas de sus causantes, está bien claro el art. 162 del mencionado reglamento, que dice que cuando hubiese fallecido el contribuyente incurso en multa, sus herederos estarán dispensados de la misma, pero no del pago de los derechos é intereses del 6 por 100 de demora, y en su virtud sólo éstos deberán ser exigidos en el caso actual:—Considerando que si existen méritos para dispensar de la multa impuesta á la mencionada Sra. A. por falta de presentación de documentos, puede alegarse, para relevarla de la que se le exigió por falta de pago, que después del tiempo transcurrido era muy lógico y natural averiguar si en la Delegación de Hacienda de Santander se había verificado con anterioridad el pago de la cantidad reclama-

da:—Considerando que respecto á la impugnación de la liquidación girada, no puede admitirse por no haber cumplido en dicha reclamación los requisitos prevenidos en los arts. 141 y 142 del citado reglamento;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, oído el parecer de esa Dirección general, y de conformidad con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, ha tenido á bien acordar la procedencia de la condonación de las multas solicitada por D.^a M. de la P. de A. y desestimar su pretensión en lo que se refiere á la impugnación de la liquidación girada.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*González*.—Señor Director general de Contribuciones.

Real orden de 24 de Enero de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don P. L. F. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Logroño por el que se le denegó la petición de prórroga de seis meses para presentar á liquidación por el impuesto de derechos reales los documentos relativos á la herencia de D. C. F., fallecido en 25 de Octubre de 1887:—Resultando que por la Delegación se acordó con fecha 28 de Septiembre del pasado año no haber lugar á la concesión de lo solicitado por haberse pedido fuera del plazo señalado por el art. 60 del reglamento del impuesto, y porque tal concesión hubiera implicado la condonación de la multa en que se había incurrido; gracia que sólo á este Ministerio corresponde otorgar:—Resultando que, notificada dicha resolución al interesado en 17 de Octubre siguiente, él mismo acudió en alzada de tal acuerdo para ante este Ministerio en 31 del propio mes; porque si bien en dicha alzada se consigna la fecha de 31 de Diciembre, por la Delegación se la estima como presentada dentro de plazo por aparecer consignada la fecha de 31 de Octubre en la instancia dirigida ante aquella oficina provincial, en cuyo mismo día fué presentada:—Vistos los arts. 60 y 61 del reglamento del impuesto:—Considerando que es requisito indispensable para la concesión de toda prórroga que tal petición ó gracia se intente antes de espirar el plazo legal que se desee prorrogar, lo que, además de ser regla general de derecho, se preceptúa por el párrafo 2.^o del art. 65 citado;—Y considerando que la solicitud de prórroga se ha interpuesto en este caso pasados los seis meses contados desde el fallecimiento del D. P. L. F., término que fija

el art. 6o del reglamento, pues que, fallecido el causante en 25 de Octubre de 1887, la instancia lleva la fecha de 17 de Julio del año siguiente;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la solicitud de don P. L. F., declarando que no ha lugar á la concesión de la gracia que pide.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos oportunos.=Dios, etc.=González.=Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 7 de Febrero de 1889.

Ilmo Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente promovido por don S. S. y G. enalzada contra una providencia de la Delegación de Hacienda de esta provincia que confirmó cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales. Resultando que por escritura otorgada en esta corte á 26 de Junio último ante el notario D. Magdaleno Hernández, como sustituto de su compañero D. Antonio Turón, D. J. A., como Alcalde presidente del Ayuntamiento de Madrid, adjudicó al recurrente la contrata del suministro de varios artículos con destino al segundo y tercer Asilos de San Bernardino establecidos en la ciudad de Alcalá de Henares mediante ciertas condiciones:—Resultando que entre ellas están: las de que el contratista se obliga á entregar la cantidad de cada artículo que sea necesaria á dichos asilos, según un pedido que la hará la Dirección de éstos; la que fija los precios de los artículos por unidades de peso ó medida; otra en que se calcula el consumo de los artículos durante un año por que se hace el contrato; la de que, no obstante este consumo calculado, el rematante se obliga á suministrar mayor cantidad, si fuese necesario, y no podrá reclamar indemnización alguna si el consumo fuese menor, pues sólo le serán de abono las cantidades que suministre; la de que mensualmente se hará una liquidación de las entregas parciales, y el importe de los artículos suministrados en un mes se abonará al contratista en el siguiente mediante la presentación en la contaduría municipal de las notas por duplicado con sus justificantes, y últimamente el contratista se obliga á satisfacer todos los gastos que ocasione la subasta:—Resultando que, presentada la escritura á liquidación del impuesto de derechos reales en la oficina de esta corte, y estimándose por ésta el acto

como trasmisión perpetua de muebles, núm. 296 de la tarifa, por valor de 28.101 pesetas, se practicó á cargo del Ayuntamiento la liquidación núm. 353 al 1 por 100 de aquella cantidad, importante 281 pesetas:—Resultando que, satisfecho el impuesto en 26 de Julio último, el interesado reclamó en 16 de Octubre siguiente ante la Delegación, solicitando declarase que el acto no está sujeto al impuesto por no producir traslación de dominio, sino solamente el compromiso del suministro, cuya reclamación fué denegada por la Delegación en providencia de 22 de Noviembre siguiente, contra la que D. S. S. ha interpuesto recurso de alzada:—Visto el art. 141 del reglamento del impuesto, que en su párrafo segundo establece que las liquidaciones practicadas por las oficinas de partido se consideran como actos administrativos contra los que procede reclamación ante el Delegado de Hacienda en el término de quince días:—Considerando que, no constando la fecha en que se notificó la liquidación referida, y suponiendo como más favorable al recurrente que aquella fecha no haya sido anterior al día del pago, el plazo para reclamar, que empieza desde la notificación aquí supuesta en 26 de Julio último, transcurrió sin que dentro de él se reclamara contra la liquidación, la cual, por tanto, ha quedado firme y consentida:—Considerando que, en su consecuencia, no cabe contra ella recurso alguno en que se impugne el concepto tributivo señalado al acto por la oficina liquidadora, y, en su virtud, es inadmisibile el recurso de alzada interpuesto:—Considerando que independientemente de esto, y á fin de evitar perjuicios á la Hacienda, es lo cierto que, como quiera que la liquidación consentida por el interesado reconoce un capital liquidable tan sólo calculado, pero que no será exacto hasta que espire el año de duración del contrato, debe entonces la Administración provincial reclamar del contratista la presentación de los documentos que acrediten la entrega efectiva de artículos á los asilos, para en su vista proceder á lo que haya lugar;—S. M., conformándose con lo propuesto por V. I., ha tenido á bien desestimar el recurso de alzada mencionado y disponer se prevenga á la Delegación que al término del contrato reclame los indicados documentos.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*González*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Febrero de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente instruido sobre imposición de multa al notario de León D. P. de la C. H.:—Y resultando que la Administración provincial participa en las fechas que se expresan haberse presentado en la oficina liquidadora de León los siguientes documentos, en que se omite la circunstancia del pago ó exención del impuesto correspondiente á la adquisición por el trasferente de las fincas que enajena; en 18 de Octubre último la escritura pública de venta de un prado otorgada por D.^a B. y D. R. G. G., quienes dicen carecer de título escrito de propiedad; en 16 de Noviembre siguiente la núm. 82 del protocolo del notario mencionado sobre venta de varias fincas rústicas por D. A. M., y en 21 del mismo mes la núm. 85 del protocolo sobre venta de una casa por D. J. P., en la que, así como en la escritura anterior, no se expresa que los trasmitentes carezcan de título escrito de pertenencia, proponiendo la Administración provincial la imposición á dicho notario de la multa de 200 pesetas, correspondientes 50 á cada escritura y 50 más por considerar reincidente al que las autoriza:—Resultando que de su expediente respectivo aparece que á este notario fué impuesta una multa por igual falta, en virtud de Real orden de 15 del referido Noviembre, que se comunicó por ese centro á la provincia en 21 de Diciembre siguiente:—Resultando que el interesado presenta en 25 de Enero último instancia solicitando el perdón, así de la multa impuesta como de las que ahora se proponen, alegando su creencia de que la obligación que el art. 177 del reglamento del impuesto establece se refiere sólo á los casos en que los otorgantes tuviesen título ó instrumento y éste haya debido pagar impuesto:—Visto el citado artículo, según el que los notarios que autoricen documentos sin que se les haga constar por los interesados que el título ó instrumento mediante el cual acreditan el derecho que se impone, modifica, reconoce ó extingue, pagó el impuesto ó se halla exento de él, incurrirán en la multa de 50 pesetas por primera vez y de 50 más por cada reincidencia:—Considerando que relacionando esta prescripción con la contenida en el artículo 177 del mismo reglamento, que prohíbe á los tribunales y oficinas públicas admitir para ningún efecto los documentos que no tengan la indicada nota de pago ó de exención se infiere que

la legislación fiscal prohíbe á los notarios autorizar escrituras cuando el documento adquisitivo del causante careciere de esa nota, sin que á dichos funcionarios excuse el alegar que estimaron exento del impuesto el acto, porque no son ellos sino la oficina liquidadora la competente con arreglo al art. 109 para la calificación fiscal del acto; pero no se impone sanción penal por autorizar actos ó contratos en los que el trasferente no tenga dicho documento:—Considerando que si bien en las tres escrituras se omite la nota de pago ó exención, en una de ellas, ó sea la otorgada por D.^a B. y D.^a R. G. G., se hace constar que ésta carece de título escrito, por cuya razón no incurrió el notario al autorizar esta escritura en la responsabilidad de que se trata:—Considerando que al autorizarse las escrituras no se había hecho efectiva ni aun siquiera impuesto la primera multa, y por ello no cabe apreciar la reincidencia para aumentar la cuantía de la multa, como si la primera corrección hubiera resultado ineficaz:—Considerando, en cuanto á la condonación, que es inoportuno pedir la de las multas que aún no han sido impuestas, puesto que con arreglo al artículo 93 del reglamento de procedimiento administrativo, es circunstancia indispensable para solicitarla el hallarse consentido el fallo que declaró la multa, y es claro que no puede consentirse lo que no se ha verificado, y respecto de la multa impuesta, no habiendo motivo ni consideración que aconseje su perdón, sino que, antes al contrario, la conducta posterior del notario cometiendo nuevas infracciones revela descuido en el cumplimiento de sus obligaciones, procede denegar la condonación;—S. M., conformándose con lo propuesto por V. I., ha tenido á bien imponer al referido notario la multa de 100 pesetas, desestimar la instancia de condonación de ésta y denegar el perdón de la multa impuesta por Real orden de 15 de Noviembre último:—De la propia Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Febrero de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente instruido sobre prórroga para presentar documentos á la liquidación del impuesto de derechos reales, á instancia de D. J. de V. y P. Y resultando que fallecido su abuelo D. F. de P. en Azcoitia (Guipúz-

coa) el 6 de Septiembre de 1887, bajo testamento en que instituía herederos á sus nietos, el solicitante presentó en 9 de Agosto último instancia de prórroga hasta el 6 de Diciembre siguiente del plazo para la presentación de los documentos relativos á dicha testamentaria:—Resultando que como fundamento de su petición alega la necesidad de examinar un archivo voluminoso, las grandes distancias á que están las residencias de los herederos y de los testamentarios, la crudeza del último invierno que dificultó la comunicación personal entre ellos y la indisposición de uno de los testamentarios:—Resultando que para que el peticionario presentase los documentos justificativos de las circunstancias aducidas le fué señalado en 18 de Septiembre último un plazo de veinte días, con apercibimiento de que si dentro de él no lo verificaba se declararían injustificada su pretensión, cuyo plazo ha transcurrido sin que tales documentos hayan sido presentados:—Resultando que la Administración de Contribuciones de esta provincia informa en el sentido de que no se otorgue la prórroga pedida:—Visto el art. 65 del reglamento del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, según el que, para concederse por este Ministerio la prórroga, es preciso que existan circunstancias muy atendibles debidamente justificadas:—Considerando que al no estar acreditadas las causas que se alegan deja de cumplirse un requisito necesario para la concesión de la prórroga de que se trata, y en su virtud no puede ser otorgada;—S. M., conformándose con lo propuesto por V. I., ha tenido á bien denegar la prórroga solicitada.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*González*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Febrero de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el oficio de la Administración de Contribuciones de la provincia de Huesca, transcribiendo la resolución dictada por dicha oficina provincial, por la que se declara al Alcalde de... incurso en la multa de 25 pesetas, cuya imposición se propone á este Ministerio;—Y resultando que la declaración de dicha penalidad se funda en la resistencia de la referida autoridad municipal de... á cumplir un servicio acordado por el liquidador de derechos reales de Sariñena, en expediente de comprobación de valores, apesar de haberlo solicitado en tres distintas fechas y negarse asimismo á cumplir el mencionado servicio, apesar también

de la orden dictada al efecto por el Administrador de Contribuciones de la provincia, no alegando tampoco nada en descargo de la falta cometida el expresado Alcalde en el término de cinco días que se le fijó, ni acusado siquiera recibo de la comunicación con que se le conminara al cumplimiento de los extremos expuestos, la que le fué oportunamente entregada por el Comandante de la Guardia civil:—Vistos los arts. 145, 161 y 172 del reglamento del impuesto:—Considerando que el art. 172 citado impone una multa de 5 á 25 pesetas á las autoridades que no presten á la Administración ó sus representantes el auxilio que se les reclame en asuntos propios del impuesto, como en este caso ha ocurrido apesar de los repetidos acuerdos y órdenes dictados al efecto:—Considerando que la penalidad señalada en el artículo mencionado debe imponerse, como por la Administración se propone, en todo su rigor, por haber en otros casos análogos cometido iguales faltas la autoridad penada, á la que ahora debe castigarse;—Y considerando que por el art. 161 del reglamento se determina que las multas en que incurran las autoridades y funcionarios por su intervención en la gestión del impuesto se declaren por las Administración é impongan por el Ministerio;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido imponer al Alcalde de... la multa de 25 pesetas que contra el mismo se propone.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Febrero de 1889.

Ilmo. Sr.:—Vista la instancia suscrita por D. M. de C. L., en solicitud de condonación de multa;—Y resultando que á consecuencia de autos ejecutivos seguidos en el Juzgado del distrito del Norte de esta capital, D. M. de C. L. adquirió en subasta pública, con fecha 14 de Enero del pasado año, la casa núm. 4 de la calle de Carranza, de cuya finca y á virtud de auto del propio Juzgado se le dió posesión en 22 de Marzo siguiente, no otorgándose escritura de venta de la misma hasta el 29 de Agosto último:—Resultando que dicha escritura fué presentada en la oficina liquidadora de esta corte con fecha de 7 de Septiembre, liquidándose el impuesto correspondiente que importó al 3 por 100, número 29 de la tarifa, la suma de 5.550 pesetas, las que fueron

satisfechas el 13 del propio mes:—Resultando que impugnada dicha liquidación con fecha 25 de Septiembre, por acogerse el interesado á los arts. 29 y 30 del reglamento del impuesto, según los cuales, las transmisiones de dominio de fincas situadas en las zonas de ensanche pagan durante los seis primeros años, á contar de la licencia de construcción, la mitad de los derechos fijados, por la Delegación de Hacienda se resolvió en la propia fecha acordando la devolución del 50 por 100 de lo pagado, teniendo en cuenta que la licencia de construcción se había concedido con fecha 25 de Mayo de 1882, y que la transmisión se verificó en el acto de la subasta, ó sea el 14 de Enero; si bien, y por el propio acuerdo, se impuso al reclamante una multa del 25 por 100 y el interés de demora de 6 por 100 anual, por falta de la oportuna presentación en la oficina liquidadora del documento acreditativo de la adquisición:—Resultando que con fecha 21 de Diciembre último el D. M. de C. solicitó de este Ministerio la condonación de la multa que le fué impuesta, fundándose en que, si bien es cierto que al mismo le convino hacer constar la fecha de la transmisión, suponiéndola ocurrida el día mismo de la subasta para gozar de los bienes concedidos á las verificadas dentro de los seis años de la licencia de construcción, no por eso faltó á lo dispuesto en el reglamento, toda vez que la escritura de venta se otorgó el 29 de Agosto, y fué presentada á liquidación el 7 de Septiembre siguiente, ó sea dentro del plazo determinado; añadiendo que tampoco le hubiera sido posible cumplir antes este requisito, dadas las operaciones que la índole del asunto requería verificar:—Considerando que en manera alguna puede estimarse pertinente la razón que aduce el interesado para que sea atendida su pretensión de que la escritura de venta fué presentada á liquidación dentro del plazo de treinta días contados desde que fué otorgada, porque como con muy buen acuerdo se consigna por la Delegación de Hacienda, tratándose de una venta judicial, el título verdadero de adquisición lo constituye el auto en que se adjudica la finca al mejor postor, y más cuando el hecho se corrobora por la diligencia de posesión, desde cuya fecha y con cuyo acto era legítimo dueño el rematante y venía obligado al pago del impuesto, pues que el auto de adjudicación constituye, por otra parte, el documento público á que se refiere el art. 42 del reglamento, en armonía con lo que dispone el párrafo segundo del art. 58:—Considerando que no otro es el criterio del reglamento, como lo patentizó al acogerse al beneficio concedido por el mismo á la transmisión de las construcciones hechas en las zonas de ensanche para cuya pretensión reconoció haber adquirido la finca de que se trata en la fecha del acto de la subasta, no siendo justo ni aun moral que se acepte una fecha, en lo favorable, como la propia

en que se consumó el acto de la que pueda deducirse un derecho, y otra en lo adverso:—Y considerando que, ya se estime que el título verdadero de adquisición lo constituya el auto de adjudicación de la finca, ya el acto de la posesión de la misma, siempre resultará que la presentación del documento se hizo en la oficina liquidadora pasado el plazo fijado por el art. 58 del reglamento;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido resolver que no ha lugar á la condonación de la multa que se solicita.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 21 de Febrero de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don J. V. F., presbítero, canónigo de la iglesia colegiata de Logroño, contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de la expresada ciudad confirmatorio de cierta liquidación por el impuesto de derechos reales;—Y resultando que al fallecimiento de D.^a T. U. y F. B. ocurrido en 2 de Octubre de 1886, bajo testamento que tenía otorgado con fecha 24 de Julio de 1885 ante el notario público de Tudela D. Faustino Oliver, se dispuso por dicha señora que heredase todos sus bienes, derechos y acciones, en concepto de heredero fiduciario, D. J. V. y F., encargándole su aplicación é inversión con arreglo á ciertas instrucciones que le tenía comunicadas y prohibiendo la intervención de ningún juez, ni tribunal, ni otra persona alguna, en su testamentaría, añadiendo que si por alguien se le pidiera cuenta de la inversión de la herencia se convirtiera el designado heredero fiduciario en heredero propietario en absoluta y libre disposición, y nombrando además por su cabezalero y ejecutor testamentario con las facultades concedidas por derecho y prórroga del tiempo que necesite para cumplir su cometido al propio D. J. V. y F.:—Resultando que en el supuesto 6.^o de la escritura de adjudicación de bienes dejados por la testadora, formalizada en 24 de Septiembre de 1887 ante el notario de Logroño D. Plácido Aragón, se declara por el don J. V., al adjudicarse los bienes de la herencia como heredero fiduciario, al efecto de dar cumplimiento al encargo que le hizo la finada, que la comisión que la misma le dió fué que procediese á la venta y valoración de todos sus bienes y que su producto lo

invirtiese en la compra de una finca en la ciudad de Logroño para el convento de Religiosas de Nuestra Señora de la Enseñanza de la ciudad de Tudela y en la construcción en dicha finca de un edificio convento de la misma congregación é instituto:—Resultando que, presentada dicha escritura en la oficina liquidadora, y previa comprobación de valores, de la que resultó un aumento sobre los declarados á los bienes relictos de 70.163 pesetas, que fué aceptado por el interesado, se giró una liquidación en 6 de Abril del próximo pasado año, por el concepto de fideicomiso, al tipo de 9 por 100, la que se notificó al D. J. V. con fecha 30 del próximo mes y de la que el mismo se alzó en 7 de Mayo siguiente ante el Delegado, alegando que al formalizar la testamentaría dentro del plazo que marca la ley declaró la voluntad de la testadora de fundar un colegio de enseñanza gratuita y que pidió y obtuvo ayuda del Ayuntamiento de la ciudad de Logroño, por ser insuficientes los bienes dejados para aquel objeto, ascendiendo la subvención otorgada á la suma de 12.500 pesetas; solicitando al mismo tiempo el interesado de la Delegación que, tratándose en el caso cuestionado de un legado con destino á fundar y crear un establecimiento de instrucción, se girase la liquidación á dicho establecimiento, por ser la entidad adquirente, al tipo de 0,10 por 100, conforme al espíritu del art. 5.º, párrafo 6.º de la ley sobre el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes de 31 de Diciembre de 1881 y art. 28, párrafo 6.º del reglamento de la misma fecha:—Resultando que por la Delegación de Hacienda de Logroño se acordó y declaró con fecha 22 del referido mes de Mayo, de conformidad con lo informado por el Abogado del Estado é Intervención de la provincia y separándose del parecer del Administrador de Contribuciones, favorable á la reclamación del interesado, bien practicada la liquidación contra la que se reclamó girada al 9 por 100, por estimar que el D. J. V. es verdadero y legalmente heredero fiduciario de la finada D.^a T. U., y que, por consiguiente, en tal concepto está íntegramente comprendido en el art. 23 del reglamento, puesto que, siendo aquél el que se adjudicó los bienes, sólo el mismo es el obligado á contribuir, y no el establecimiento de instrucción:—Resultando que el repetido D. J. V. se alzó de tal acuerdo para ante este Ministerio en 7 de Junio siguiente, solicitando la nulidad de las liquidaciones giradas, la devolución del importe de las mismas y que se gire otra nueva al tipo de 0,10 por 100 por el valor de los bienes relictos de la testadora á nombre de la fundación del convento colegio de la Enseñanza, alegándose por el recurrente, entre otras razones, que el mismo no es otra cosa ni tiene otro carácter que el de una persona intermedia entre la fundadora y el convento colegio, por cuya mediación se realizan los bienes para con su im-

porte llenar los fines de dicho instituto, por lo que los bienes pasan directamente, aunque de un modo mediato, de la causante al establecimiento adquirente; instituto que jurídicamente tuvo vida desde el momento que aquélla otorgó su testamento y comunicó su voluntad al heredero fiduciario y, por consiguiente, desde que ocurrió el fallecimiento de la causante:—Vistos los artículos de la ley y reglamento del impuesto de derechos reales aplicables al caso aquí discutido y el Real decreto-sentencia del Consejo de Estado de fecha 30 de Abril de 1887;—Y considerando que es un axioma jurídico el que, en materia de sucesiones, la voluntad del testador es ley que debe cumplirse, y á la que todos deben sujetarse, en cuanto el testador, en sus disposiciones, no se aparte de la moral y el derecho, y en cuanto aquella voluntad se manifieste dentro de las prescripciones legales al efecto establecidas:—Considerando que en este caso, sobre ser perfectamente legal y ajustado á derecho lo determinado por D.^a T. U. respecto de sus bienes para después de su muerte, pues que tal manera de suceder ha sido desde muy antiguo autorizada por las leyes y perfectamente también conocida la voluntad de aquélla á virtud de las declaraciones hechas por el heredero fiduciario en la relacionada escritura de adjudicación de bienes, por dicho heredero fiduciario se ha cumplido asimismo dentro del plazo establecido con lo que el artículo 23 del reglamento del impuesto previene, de publicar dentro de un año la voluntad del testador, pero sin que la entidad designada heredero, ó sea el convento-colegio, esté obligado á satisfacer tipo alguno de los determinados por el art. 20, porque dicho artículo, lo mismo que el 23, deben ponerse para este caso en relación con lo prevenido por el caso 5.^o del art. 28 del propio reglamento, en el que se dispone que los actos ó contratos otorgados directamente á favor de establecimientos de instrucción pública en todas sus clases y grados contribuyan con el 0,10 por 100 del valor de los bienes ó derechos transmitidos:—Considerando que efectivamente, y una vez hecha la expresada declaración por D. J. V. de la entidad heredero y conocida y completada así la voluntad de la testadora, el tipo aplicable sólo puede ser el 0,10 por 100 del valor de los bienes relictos, establecido por el último de los artículos citados, porque la objeción hecha de que para que fuera aplicable aquel tipo era necesario que la herencia hubiera sido definida directamente á favor de la congregación destinada á la enseñanza carece de sólido fundamento y no es absolutamente exacta, toda vez que, de una manera mediata, quien recibe y disfruta los bienes es el instituto creado, siquiera, como en la generalidad de los casos sucede, y más en éste, en que el heredero no es un individuo, sino una persona moral que care-

ce de acción propia, ha de existir alguien que sobreviviendo al finado dé cumplimiento á su voluntad:—Considerando que ésta es la doctrina declarada por el Consejo de Estado en el Real decreto sentencia de 30 de Abril de 1887, por el que al dejar sin efecto la Real orden de 3 de Septiembre de 1883, que declaró sujeto al impuesto por el concepto de legado entre extraños uno hecho para fundar unas escuelas (caso de índole análoga al de que se trata, porque no existiendo las escuelas al tiempo del fallecimiento del testador tampoco se hacía directamente), se determinó que se verificara la liquidación por el núm. 6.º del art. 28 del reglamento del impuesto al 0,10 por 100:—Considerando que uno de los fundamentos en que el citado Real decreto-sentencia se basó fué que para que dicho legado se trasmitiese directamente á las escuelas favorecidas no era necesario que éstas se hallasen materialmente construídas á la muerte del testador, sino que bastaba (como debe bastar en el caso presente) la existencia moral y jurídica propia de toda fundación, la cual surgió de la voluntad del finado, expresada en su testamento:—Considerando que la voluntad de la testadora D.^a T. U. se está cumpliendo en los términos establecidos por la misma, como se acredita por las publicaciones é impresos unidos al expediente, y más particularmente de las certificaciones expedidas por personas y autoridades competentes, como son el secretario del Ayuntamiento de Logroño y el arquitecto de la Real Academia de Bellas Artes de San Fernando D. F. de L. y T., en cuyos documentos se hace constar así la subvención otorgada por dicho Ayuntamiento, como también que la otorgada subvención se solicitó aun antes del fallecimiento de la D.^a T. U. por el D. J. V., y que al serle concedida fué con la condición de que en el establecimiento que había de construirse se diera instrucción gratuita á todos sin distinción de clases, haciéndose asimismo referencia en la certificación del arquitecto de que el repetido D. J. V., aun en vida de la finada, encargó á aquél el estudio de los planos, adquiriendo para proceder á la realización del proyecto el terreno necesario en precio de 50.000 pesetas, y subastando las obras de edificación general, las que se inauguraron solemnemente en 1.º de Enero del pasado año, de todo lo que se deduce que el heredero fiduciario obró como un mero encargado ó mandatario de la causante para que su fin benéfico pudiera realizarse:—Considerando que aun en el caso de que los argumentos expuestos no fuesen tan eficaces que pudieran por sí solos aconsejar la resolución del expediente de la manera por el interesado solicitada, la sola lectura del art. 33 del reglamento aconsejaría tal resolución, al declarar de una manera terminante que deberá en todo caso satisfacer el impuesto aquel á cuyo favor se reconozcan, tras-

mitan, declaren ó adjudiquen bienes ó derechos; pues que el principio sentado en este artículo, que por su índole general y extensiva y hasta por su misma moralidad es aplicable á toda clase de actos y contratos por los que se transmiten bienes y derechos, no puede ser desatendido por otros artículos del mismo reglamento que se refieran á casos más concretos y limitados; y claro es que si, como queda demostrado, el D. J. V. no ha reportado utilidad alguna, ni obtenido beneficio cierto, no debe exigírsele tampoco pago alguno por el impuesto, pues que aquella utilidad y beneficio son la razón íntima de éste como de cualquier otro tributo;=Y considerando que también quedaría desatendida la razón que siempre tuvo el legislador para no exigir el impuesto ó exigirlo en menor cantidad á aquellos actos otorgados á favor de los establecimientos de instrucción pública de liquidarse al 9 por 100, como en este caso se ha verificado, la herencia de D.^a T. U.; siendo la razón de aquel beneficio el no mermar el capital dedicado á tan benéfico fin y el fomentar el desarrollo de la enseñanza;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el acuerdo apelado, declarando mal girada la liquidación al 9 por 100 contra D. J. V. F. por el concepto de heredero fiduciario, que debe girarse otra nueva contra el convento-colegio dedicado á la enseñanza al 0,10 por 100, la que deberá hacerse efectiva dentro del plazo reglamentario, y que el D. J. V. tiene derecho á la devolución de las 12.067,11 pesetas indebidamente ingresadas;=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.=Dios guarde á V. I. muchos años.=Madrid 21 de Febrero de 1889.=González.=Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 21 de Febrero de 1889.

Ilmo. Sr.: =Vista la propuesta elevada á este Ministerio por la Delegación de Hacienda de Canarias, declarando á D. M. M. B., Alcalde del pueblo de San Juan de la Rambla, incurso en la multa de 25 pesetas, cuya imposición solicita de conformidad con lo determinado en el art. 161 del reglamento del impuesto;=Y resultando que la declaración de tal penalidad se funda en la resistencia de dicha autoridad municipal á entregar un oficio á D.^a L. R. para que por la misma se hiciera efectivo el importe

de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales apesar de haber sido recordado este servicio en 6 de Junio y 7 de Julio últimos, señalándose por la última de las fechas citadas al expresado Alcalde el término de ocho días para dar cumplimiento á lo ordenado, apercibiéndole con la imposición de multa, y recordándole aún con posterioridad, ó sea con fecha de 17 de Agosto siguiente, el cumplimiento del relacionado servicio en la propia comunicación, sin que por el referido Alcalde de la Rambla se le diera cumplimiento, ni aun siquiera se acusase recibo de tan repetidas comunicaciones;=Y considerando que por el art. 172 del reglamento se determina que incurrirán en la multa de 5 á 25 pesetas las autoridades que no presten á la Administración ó á sus representantes los auxilios que se les reclamen para asuntos propios del impuesto, y que por el artículo 161 asimismo se prescribe que las multas en que incurran las autoridades por su intervención en la gestión del impuesto se declaren por las Administraciones é impongan por el Ministerio;=Considerando que el Alcalde de San Juan de la Rambla ha incurrido en la responsabilidad determinada en el primero de los artículos citados, por su desobediencia á prestar el auxilio que se le reclamó; responsabilidad que exige la imposición de la multa en todo su rigor, tanto por la falta absoluta de atención que supone el no haber ni aun acusado recibo de tan repetidas comunicaciones, como por el daño causado á la Hacienda por haberse dilatado durante tanto tiempo el ingreso del importe de lo liquidado;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido imponer la multa de 25 pesetas, declarada por la Administración de Contribuciones de la provincia de Canarias contra el Alcalde de San Juan de la Rambla, D. M. M. B.=De Real orden lo digo á V. S. para su conocimiento y demás efectos.=Dios, etc.—*González*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 7 de Marzo de 1889.

Ilmo. Sr.: =Vista la instancia suscrita por D. F. L. en solicitud de prórroga de plazo por el impuesto de derechos reales;=Y resultando que en dicha instancia se pretende que el plazo para presentación de los documentos á liquidar de la sucesión de don J. B. F. de V., Duque de F., no se entienda desde la fecha de la

muerte de éste, ocurrida en 19 de Mayo de 1888, sino que considerándolo en suspenso hasta la fecha en que terminó el expediente judicial para el nombramiento de curador de los menores hijos del causante hecho á favor del reclamante, empiece á contarse desde el día 29 de Diciembre último en que se hizo el discernimiento de aquel cargo, solicitándose igualmente por el recurrente que, caso de que no se estimase procedente tal petición, se concediese la prórroga á que se refiere el art. 65 en relación con el 60 del reglamento del impuesto de derechos reales, alegándose en apoyo de la pretensión expuesta que, fallecidos los albaceas designados en testamento, y teniendo necesidad los menores expresados de proveerse de curador, incoaron el oportuno expediente, que no se terminó hasta el 29 de Diciembre anterior, por lo que no pudieron solicitar oportunamente la prórroga de seis meses, que es de la competencia de la Delegación el conceder:—Resultando que, al remitir la Administración de Contribuciones la expresada solicitud, informa que ni debe entenderse que los plazos de presentación hayan estado en suspenso hasta el 29 de Diciembre de 1888, en que quedó terminado el expediente de curador *ad-bona*, porque la transmisión de bienes de que se trata no ha adquirido el carácter de litigiosa, ni tampoco puede concederse la prórroga que se solicita y á que se refiere el art. 65 del reglamento, por haberse producido la reclamación después de espirar el plazo de seis meses á que hace referencia el art. 60:—Vistos los artículos 60, 64 y 65 del reglamento del impuesto:—Considerando que aunque por el art. 64 se determina que cuando la transmisión de bienes ó derechos, bien por contratos entre vivos, bien por causa de muerte, adquiriera el carácter de litigiosa, se consideren en suspenso todos los plazos establecidos por el reglamento, los que no empezarán á correr sino desde que recaiga sentencia firme, no debe entenderse que en este caso ha habido litigio, pues que éste sólo existe cuando se entabla entre partes una contienda de derechos, pero no cuando, como aquí ha sucedido, en acto de jurisdicción voluntaria se hace un nombramiento ó discernimiento de curador, ó se declara cualquier otro derecho:—Considerando que determinándose asimismo por el art. 65 del repetido reglamento que las prórrogas de los plazos de presentación, excepto á la que se refiere el párrafo segundo del art. 60, se concedan por el Ministro de Hacienda, cuando existan circunstancias muy atendibles, debidamente justificadas, y que se solicite antes de espirar el plazo, mal puede accederse á lo que el reclamante pide cuando, sea cualquiera el mérito de las circunstancias alegadas y la justificación hecha en ellas, falta uno de los tres requisitos individualmente exigidos para la concesión de la gracia, cual es la de haberse solicitado antes de espirar el plazo de seis meses, en

que oportunamente debió solicitarse y no se solicitó de la Delegación de Hacienda;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la instancia de D. F. L., declarando que no ha lugar á la concesión de la gracia que por aquél se solicita.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.=Dios, etc.=González.=Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 14 de Marzo de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente promovido por D. M. B. y R., como albacea de D.^a S. S., enalzada contra una providencia dictada por la Delegación de Hacienda en la provincia de Valencia, en el expediente de denuncia instado por don F. A. P. Y resultando que, según ha manifestado éste en escrito de denuncia presentado ante dicha Delegación en 13 de Abril de 1886, los albaceas D. M. V. y D. M. B. habían defraudado el impuesto de derechos reales por no haber incluido en la escritura particional de bienes de la testamentaria de D.^a S. S., otorgada en 6 de Septiembre de 1882, unos depósitos de efectos públicos que á nombre de dicha señora figuraban en el Banco de España, los cuales habían sido retirados de este establecimiento en 27 de Diciembre de 1881, ó sea con anterioridad á la fecha en que se hizo la división de los bienes de la testamentaria indicada:—Resultando que, justificados estos hechos con testimonio de la escritura de división de bienes y con certificación del Secretario del Banco de España, la Administración de Contribuciones de la provincia ordenó que se notificase á los albaceas mencionados para que en el plazo reglamentario presentasen en la oficina liquidadora la declaración de los valores referidos, á fin de poder girar la oportuna liquidación por el impuesto de derechos reales:—Resultando que el denunciante A. acudió ante el Administrador de Contribuciones exponiendo algunos antecedentes para que pudiera girarse la oportuna liquidación, de los cuales se deduce: 1.^o, que D.^a S. S. y D. falleció el día 8 de Diciembre de 1881; 2.^o, que otorgó el testamento que fué transcrito en la escritura de partición de bienes de que ya se ha hecho referencia y cuya copia se presentó en el Registro de la propiedad de Játiva á los efectos del impuesto de derechos reales; 3.^o, que en la cláu-

sula 21 de dicho testamento la D.^a S. dispuso que el remanente de sus bienes se dividiese en tres partes iguales, una para invertirla en misas, otra para socorrer á los pobres y otra para comprar ornamentos y efectos de iglesia, y 4.º, que los valores retirados del Banco importaban, según la cotización oficial de 27 de Diciembre de 1881, la suma de 177.612,50 pesetas efectivas. = Resultando que D. M. V. acudió ante el Delegado de Hacienda solicitando la suspensión de los plazos para presentar la declaración de valores de la testamentaria mencionada, alegando que ésta se hallaba pendiente de los litigios que habían promovido los herederos de D. M. F., fundándose en que dichos valores pertenecían á éste y los había cedido con los demás bienes en usufructo á su consorte D.^a S. S., reservando la mitad del caudal en favor de establecimientos de beneficencia y de parientes próximos del testador, y como el litigio versaba sobre los derechos que pudieran tener á la herencia no había sido posible justificar la participación que en los efectos públicos denunciados podrían tener la D.^a S. S. y los herederos del referido F.: = Resultando que el albacea V. ofreció á su vez justificar que los valores indicados estaban comprendidos en la división de herencia de D. M. F., así como también que existían litigios pendientes: = Resultando que, previos informes del Abogado del Estado y de la Administración de Contribuciones, acordó el Delegado de Hacienda, en 1.º de Marzo de 1887, denegar la suspensión de plazos reclamada y ordenó á los albaceas referidos que en el plazo de tercero día hiciesen la oportuna declaración de valores, fundándose para ello en que, si los depósitos denunciados figuraban en el Banco á nombre de D. S. S., debieron ser comprendidos con los demás bienes de su pertenencia y satisfacer el impuesto de derechos reales: = Resultando que, notificado este acuerdo á dichos albaceas, acudió D. M. B. ante este Ministerio, en recurso de queja, fundando su pretensión en razonamientos análogos á los expuestos en primera instancia: = Resultando que, previo informe de V. I., se dictó Real orden en 10 de Octubre de 1887, por la cual se revocó el acuerdo apelado y se ordenó se ampliara el expediente con las justificaciones ofrecidas por los recurrentes, así como también con los documentos de la testamentaria de D.^a S. S. para poder resolver en su día sobre el fondo de la reclamación, puesto que si se acreditaba la existencia de litigios pendientes, debían de estar en suspenso los plazos reglamentarios para los efectos del impuesto de derechos reales: = Resultando que, notificada esta superior resolución á los interesados, acudió D. M. B., en 29 de Enero de 1888, ante el Delegado de Hacienda justificando la existencia del litigio, por medio de certificación librada en 25 del mismo mes y año por el Secretario de Sala de la Audiencia

de Valencia, con la que se acredita que en el Juzgado de primera instancia del distrito del Mercado de dicha población se incoó en 1883 juicio ordinario, instado por D.^a J. F., contra los albaceas de D.^a S. S., sobre nulidad de división de bienes que á ésta pertenecían, y que en Febrero de 1884 la representación de los mencionados albaceas promovió juicio necesario de testamentaria de los bienes de D.^a S. S.:—Resultando que en 14 de Marzo de 1888 acordó el Administrador de Contribuciones declarar inoficiosa la certificación anterior y ordenó á los albaceas referidos presentaran la declaración de valores en atención á que, si se habían promovido los litigios pendientes con anterioridad á la fecha en que había terminado el plazo reglamentario para la presentación de dicha declaración, no podían admitirse como eficaces las razones alegadas por los albaceas al solicitar la suspensión de los plazos:—Resultando que, notificado este acuerdo, acudió D. M. B. ante el Delegado de Hacienda solicitando su revocación y en 20 de Agosto de 1888 la autoridad mencionada denegó la pretensión formulada, fundando esta resolución en razones análogas á las del acuerdo apelado:—Resultando que D. M. B. acudió á este Ministerio enalzada del nuevo acuerdo, y ampliando los razonamientos ya expuestos con la consideración de que, para demostrar que no estaba en su ánimo perjudicar á la Hacienda, ofrecía hacer una manifestación provisional de dicho depósito para que la oficina competente liquidara el usufructo correspondiente á la adjudicación de los depósitos indicados hecha en favor del albacea recurrente en concepto de comisión para pago, cuyo importe ingresaría inmediatamente, y que se dejase en suspenso la liquidación de las adjudicaciones definitivas ínterin los tribunales resolvieran los pleitos pendientes:—Resultando que en 30 de Noviembre acudió el mencionado B. ante el Ministerio con nuevo escrito solicitando se declarase en suspenso el plazo para el pago del importe de la liquidación, si llegara á resolverse en su día que debiera hacerse la liquidación provisional que había solicitado:—Resultando que, remitido este recurso á informe de esa Dirección general, dicho centro lo ha evacuado, consignando que debe admitirse la denuncia presentada y obligar á los albaceas á presentar la declaración de valores referida, y que respecto á la suspensión del pago solicitada resuelva el liquidador competente, fundándose para ello en que tales depósitos figuran á nombre de D.^a S. S., y sin embargo no fueron incluidos en el inventario general de sus bienes:—Vistos los artículos correspondientes de los reglamentos de 14 de Enero de 1873 y 31 de Diciembre de 1881 del impuesto de derechos reales;—Y considerando, en primer término, que el fallecimiento de D.^a S. S. ocurrió en 8 de Diciembre de 1881,

fecha en que el impuesto de derechos reales se exigía con arreglo al reglamento de 14 de Enero de 1873:—Considerando que la denuncia formulada por D. F. A. reúne los requisitos legales y se refiere á ocultación de valores que la Hacienda por sí sola no hubiera llegado á descubrir:—Considerando que aparece plenamente demostrado que al presentarse en el Registro de la propiedad de Játiva la escritura de partición de bienes de D.^a S. S., otorgada en 6 de Septiembre de 1882, no se incluyeron en dicho documento los valores que en 27 de Diciembre de 1881 habían retirado del Banco de España los albaceas D. M. V. y D. M. R., y, por consecuencia, no se giró la oportuna liquidación del impuesto de derechos reales por el importe de los valores referidos:—Considerando que si en la época del fallecimiento de la citada D.^a S. figuraban á su nombre los valores denunciados, no es posible admitir que perteneciesen á su marido D. M. F., como los albaceas pretenden, y menos aún porque si así fuera hubiesen sido incluídos en el inventario general de la herencia del D. M.:—Considerando que el único documento traído al expediente por los reclamantes durante la tramitación que dispuso la Real orden de 12 de Octubre de 1887 es una certificación de la Secretaría de sala de la Audiencia de Valencia, según la cual, en el año de 1883, sin determinar la fecha, se incoó por D.^a J. F. juicio ordinario en demanda de nulidad de la adjudicación de la herencia de D.^a S., extremo que, como los demás que comprende y que ya se han reseñado, si bien acredita que existe litigio, en nada cumple el ofrecimiento hecho á este Ministerio por los reclamantes de justificar que los depósitos retirados del Banco pertenecían á D. M. F., y que estaban comprendidos en la testamentaria de dicho señor:—Considerando que el litigio probado por la indicada certificación resulta incoado en el año de 1883, y, por consiguiente, después de transcurrido un año desde el día 8 de Diciembre de 1881 en que la testadora falleció; hecho por el cual los testamentarios hubieran incurrido en responsabilidad de no haber presentado á la oficina liquidadora los documentos, y que hace imposible materialmente que se consideren en suspenso los plazos, según pretenden los interesados, porque imposible es suspender un plazo que ya ha transcurrido:—Considerando que la ocultación llevada á cabo por los albaceas no ofrece duda de ningún género, y que sin tratar de inquirir el mayor ó menor grado de malicia que envuelve, es lo cierto que el Estado tenía un perfecto é indiscutible derecho á percibir el importe de las cuotas devengadas por la transmisión de los bienes objeto de la ocultación:—Considerando que sea cualquiera el resultado del litigio, el valor de lo ocultado es conocido y que, según lo prevenido en el art. 45 del reglamento del impuesto de 14 de Enero de 1873, debe practicarse liquidación provisio-

nal:—Considerando que son ya varias las veces que se ha reclamado á los interesados la presentación de un documento declarativo de la transmisión de los bienes ocultados, sin que lo hayan hecho; que en el expediente consta por gestiones del denunciante el verdadero valor de tales bienes, y que, según el art. 114 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, puede la oficina liquidadora girar la oportuna liquidación, teniendo á la vista estos antecedentes:—Considerando que la petición últimamente hecha por los albaceas de D.^a S. S. de que se les considere como adjudicatarios para pago es inatendible, porque no consta en modo alguno ni que la adjudicación les haya sido hecha, ni que exista persona ni motivo para tal adjudicación;—S. M., conformándose con lo informado por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, y en parte con lo propuesto por V. I., ha tenido á bien resolver: 1.^o, que se desestime el recurso promovido contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de la provincia de Valencia; 2.^o, que se devuelva á ésta el expediente, á fin de que por la Administración de Contribuciones se reclame por última vez y en término de tercer día á los albaceas de D.^a S. S. una declaración comprensiva de corresponder al caudal relicto por la misma el importe de los depósitos que á su nombre existían en el Banco de España; 3.^o, que presentada esta declaración ó trascurrido el plazo sin haberlo verificado, se proceda por la oficina liquidadora á girar tres liquidaciones contra los albaceas de D.^a S. S.: la 1.^a, por valor de 59.204,17 pesetas, en representación de los pobres de Valencia; la 2.^a, por igual cantidad, en representación del alma de la testadora, y la 3.^a, por la misma cantidad, en nombre de las iglesias y conventos más pobres de la repetida ciudad de Valencia, liquidaciones que han de girarse con arreglo á la tarifa que acompaña al reglamento del impuesto de 14 de Enero de 1873, y 4.^o, que notificadas estas liquidaciones en la forma que determina el reglamento de 31 de Diciembre de 1881 hoy vigente, se hagan efectivas por los procedimientos en este último consignados, dándose cuenta de estas resoluciones, tanto á los interesados como al denunciante D. F. A. P.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 14 de Marzo de 1889.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 17 de Marzo de 1889.

Ilmo. Sr.:—Pasado á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente promovido por D. E. C. y M., como presidente de la «Compañía azucarera malagueña» contra una liquidación girada por impuesto de derechos reales, ha emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: En cumplimiento de la Real orden comunicada por el Ministerio del digno cargo de V. E., la Sección ha examinado el expediente promovido por D. E. C., presidente de la «Compañía azucarera malagueña,» contra una liquidación girada por impuesto de derechos reales. Resulta de antecedentes: Que la Sociedad mercantil «Viuda de F. P. y C., por escritura de 17 de Enero de 1880, aportó á la Sociedad anónima «Compañía azucarera malagueña,» entre otros bienes, un cortijo formado con los nombrados San Isidro y Montes y un predio que formó parte del cortijo denominado de los Alamos. Sobre la primera de estas fincas, y á favor de D. G. S., Marqués de B., se hallaba constituido un censo enfiteutico de 230 pesetas de canon anual y otro censo por el cual se pagaban 50 fanegas de trigo, y sobre la segunda gravaba asimismo otro censo enfiteutico de 7 pesetas 5 céntimos de canon anual. El Marqués de B. demandó en juicio ordinario de mayor cuantía á la «Compañía azucarera malagueña» por entender que ésta venía obligada á satisfacerle el 10 por 100 del valor de aquellas fincas, en razón de laudemio que como señor directo le pertenecía, con más los intereses devengados desde el día de la aportación verificada por la Sociedad «F. P. y Compañía,» y continuado el pleito por sus trámites hasta el periodo de prueba, en que se suspendió el procedimiento por común acuerdo de las partes, convinieron éstas en transigir el litigio pendiente y otorgaron al efecto una escritura en 5 de Julio de 1886, por la que el Marqués desistía de cuantos derechos y acciones se hallase asistido y de las reclamaciones aducidas en el pleito mediante la cantidad de 25.000 pesetas que como indemnización recibía de D. E. C. Presentado este documento en la oficina liquidadora, se giró contra la «Compañía azucarera malagueña» una liquidación al tipo de 3 por 100, número 31 de la tarifa por concepto de reconocimiento de censo enfiteutico, y pedida modificación de la misma en el sentido deque se practicara al 1 por 100, pues entendía la Compañía que en este caso no se había puesto en duda la existencia de los censos, la De-

legación de Hacienda confirmó la liquidación por providencia de 20 de Noviembre último, contra la que se ha interpuesto recurso de alzada:—La Dirección general del ramo opina que procede anular la liquidación impugnada y girar otra á cargo del Marqués de B., por el concepto de trasmisión perpetua de bienes al tipo de 1 por 100 sobre las 25.000 pesetas que han determinado la transacción, y la Dirección general de lo Contencioso del Estado entiende, por el contrario, que se debe desestimar la apelación interpuesta y confirmar el acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda de Málaga:—La Sección, al informar el asunto, cree no equivocarse afirmando que si bien es aplicable el artículo 17 del reglamento por tratarse de una transacción litigiosa, no lo es el núm. 31 de la tarifa que comprende la constitución y extinción, reconocimiento, modificación y extinción de los derechos reales y su trasmisión. En el presente caso la Dirección del ramo ha demostrado que en la copia de la demanda no se trataba del reconocimiento del censo, que nunca fué negado, sino de la improcedencia de cobrar el laudemio por la cesión hecha á favor de la «Compañía azucarera malagueña,» y en todo caso la transacción demostraría no que por ella se reconoce el censo que no fué desconocido, sino que se reconoce el derecho á exigir el laudemio, lo que es muy distinto. Por otra parte, sabido es que el pago del laudemio no se hace para reconocer y declarar ó revocar de este modo los derechos al señor directo, sino que trae su origen de una compensación que las costumbres fueron admitiendo en cambio del permiso que por los censualistas se concedía para que el censatario verificase la trasmisión del dominio útil.—De aquí se deduce que la propuesta de la Dirección general del ramo se ajusta á lo prevenido en las disposiciones aplicables al caso; pero á juicio de la Sección, habiéndose convenido, según se ve, por la escritura de transacción que la Compañía abonase los derechos que á favor del Estado se devengaran, deben exigirse de dicha Sociedad y no al Marqués de B.:—Por lo expuesto, la Sección opina que procede anular la liquidación impugnada y girar otra á cargo de la misma Compañía al tipo de 1 por 100 en concepto de trasmisión perpetua de muebles.—V. E., no obstante, resolverá lo que mejor estime.—Y S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, en vista de lo informado por V. I. y por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, se ha servido resolver de conformidad con lo que en el preinserto dictamen se propone.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 20 de Marzo de 1889.

Ilmo. Sr.:—Pasado á informe de la Dirección general de lo Contencioso del Estado el recurso de alzada promovido por don J. M. de R. C., vecino de Madrid, contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Murcia por el que se le denegó cierta devolución por el impuesto de derechos reales, dicho centro consultivo ha emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Por escritura pública otorgada en 11 de Enero de 1885, D. M. S. vendió á D. J. M. R. diez y seis fincas rústicas radicantes en término de Cotillas por precio de 25.000 pesetas, cantidad total á que ascendían los parciales señalados á cada una de las fincas. Dicho documento, previo el pago á la Hacienda de 750 pesetas en concepto de impuesto de derechos reales, fué presentado para su inscripción en el Registro de la propiedad; mas este requisito no pudo tener lugar respecto de una parte de la finca señalada con el núm. 6.º en la escritura, por no ser dueño de ella el vendedor, toda vez que anteriormente había enajenado 54 fanegas pertenecientes á dicha propiedad.—Por escritura de 9 de Marzo de 1885 hizo constar D. F. M. haber comprado el año anterior á don V. P., como apoderado de D. M. S., una porción de tierra equivalente á 54 fanegas que formaba parte de la finca descrita en la anterior escritura bajo el núm. 6.º y por el precio de 4.002 pesetas, y que deseando salvar la responsabilidad en que de buena fe pudiera haber incurrido el Sr. S. al vender á D. M. de R. la finca mencionada, á la que señaló 241 fanegas de cabida, cede al señor R. la parte de finca que adquirió del Sr. S., y á la cual señala como precio el que satisfizo por su adquisición. Presentada esta escritura en la oficina liquidadora del partido de Mula, satisfizo al Tesoro por concepto de cesión, núm. 24 de la tarifa, la cantidad de 120 pesetas 6 céntimos, y no conformándose con tal liquidación el Sr. R., acudió á la Delegación de Hacienda de Murcia pidiendo la devolución de la anterior cantidad, alegando haber satisfecho anteriormente el impuesto correspondiente. La Delegación, previos los dictámenes del liquidador, Abogado del Estado é Intervención, desestimó la devolución pedida y contra este acuerdo se interpuso recurso de alzada por el Sr. R., reproduciendo su anterior petición. La Dirección general de Contribuciones, apoyándose en la jurisprudencia sentada y en el art. 53 del reglamento, entiende que no procede la devolución solicitada

en tanto que no se declare judicialmente la nulidad de la venta hecha por el Sr. S. al recurrente de la parte de finca anteriormente enajenada por aquél. Del examen de este expediente, que ha sido tramitado como devolución de cantidad, resulta que no se han cumplido las prescripciones del art. 142 del reglamento del impuesto de derechos reales, pues si bien existe un informe de la Intervención, falta la certificación del ingreso de la cantidad cuya devolución se solicita. El informe aludido entraña además otra infracción reglamentaria, pues debiendo contraerse exclusivamente á extender la certificación del ingreso, ó á lo sumo á revisar las operaciones aritméticas de la liquidación, entra, sin embargo, la Intervención en el fondo de la cuestión jurídica que se debate, con notoria incompetencia, pues á los Abogados del Estado es á quienes corresponde exclusivamente esta función, con arreglo al art. 142 del reglamento. Mas, aparte de esto, resulta de un modo evidente que la reclamación del Sr. R. es extemporánea y no ha debido admitirse en ningún caso. Su pretensión es evidentemente la devolución de una cantidad; mas administrativamente considerada es sólo una apelación contra la liquidación, más ó menos justificada, hecha sobre la escritura de cesión otorgada por el Sr. M. Lo impugnado es sólo una apreciación de una cuestión de derecho, que en ningún caso puede confundirse con una devolución, comprendida en el capítulo IX del reglamento, y por tanto, no habiéndose alzado el interesado ante la Delegación en el improrrogable término de quince días, quedó firme y consentida la liquidación girada. Comprendiéndolo así el Sr. R., ha pretendido ampararse dentro del término de un año concedido para solicitar las devoluciones; mas no sólo no existe providencia alguna administrativa ni judicial en que fundarla, sino que el caso presente no puede incluirse en el art. 144 del reglamento, pues no existe aquí error material ó de hecho en la liquidación, porque el argumento empleado de haberse pagado dos veces el impuesto por una misma cosa carece de fuerza con sólo atender que una liquidación se giró por el concepto de compra-venta y la segunda por la de cesión á título oneroso. Después de lo expuesto resulta inútil entrar á examinar el fondo de las relaciones jurídicas creadas en las escrituras de que se ha hecho mérito anteriormente. Sin embargo, tan sólo para desvanecer alguna duda que pudiera surgir de la lectura de las alegaciones del recurrente y de algún informe que obra en el expediente, se puede decir que el contrato de compra de varias fincas hecha por el Sr. S. no puede conceptuarse nulo por existir error en la cosa comprada, y la razón es sencilla. La nulidad sólo procedería en el caso de existir error en lo sustancial de la naturaleza de la cosa, mas no tratándose de un detalle accidental que se refiere á la mayor ó menor

superficie de la finca. Pero es más: este error sólo produce la obligación de sanear la cosa al comprador, y esta doctrina, la más legal y seguida por la jurisprudencia, se robustece con sólo atender á lo dispuesto en las leyes 19, [tít. V, Partidas 5.^a y 6.^a, título X, libro III del Fuero Real, que declaran válidas y subsistentes las ventas de cosas ajenas, como en el caso presente acontece. Por lo expuesto, el Director general que suscribe propone á V. E. la desestimación del recurso interpuesto por D. J. M. de R., por estar firme y consentida la liquidación contra la cual recurre y no existir error material ó de hecho, y que se recuerde además á la Delegación de Hacienda de Murcia el exacto cumplimiento en lo sucesivo de los arts. 142 y 144 del reglamento del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes.—En su vista, S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, teniendo en cuenta lo propuesto por esa Dirección general y conformándose con lo informado por la Dirección general de lo Contencioso del Estado en el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 21 de Marzo de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente promovido por don A. M. F. enalzada contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de la provincia de Canarias que desestimó sus pretensiones á la devolución de cierto ingreso verificado por el impuesto de derechos reales. Y resultando que el citado M. presentó en la oficina liquidadora del partido de Santa Cruz de la Palma (Canarias) la primera copia de una escritura comprensiva de la compra-venta hecha por el interesado á D. I. R. y otros de las tres cuartas partes de un buque titulado «El Aguila,» contrato que, calificado por el liquidador como de compra-venta de inmuebles, fué liquidado para la exacción del impuesto al tipo del 3 por 100, abonándose el importe de la liquidación sin protesta alguna en 25 de Enero del año último:—Resultando que en 13 de Abril siguiente el D. A. acudió ante la Delegación de Hacienda en la provincia de Canarias solicitando se le devolviera la cantidad que por tal liquidación había satisfecho de más, y la cual consistía en el 2 por 100 del precio de la compra, pues debiendo abonar sola-

mente el 1 por 100 lo había hecho del 3:—Resultando que la Delegación, con fecha 12 de Mayo siguiente, después de oír al liquidador, quien expuso su opinión de que procedía la devolución solicitada, acordó denegar la pretensión, fundando su resolución en que la liquidación había sido consentida y contra ella no cabía recurso alguno, por más que fuera cierto que el liquidador había padecido un error de derecho, el cual había motivado un ingreso indebido:—Resultando que contra el acuerdo de la Delegación acude ante este Ministerio el Sr. M., con fecha 1.º de Agosto, ratificando un escrito que, en su nombre y con fecha 4 de Junio, había presentado D. F. M. P., fundándose en que las disposiciones del art. 144 del reglamento del impuesto tenían perfecta aplicación al caso para acceder á la devolución que solicitaba;—Y resultando que esa Dirección general propone se desestime el recurso por considerar atendibles las razones alegadas por la Delegación en su acuerdo:—Visto el reglamento del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando que según el apartado 2.º del art. 141 del citado reglamento, las liquidaciones practicadas por las oficinas de partido se consideran como actos administrativos contra los cuales sólo cabe reclamación ante el Delegado de Hacienda durante los quince días siguientes á su notificación, y que habiendo el recurrente dejado transcurrir este término sin reclamar contra la que motiva este expediente, hay que considerarla como consentida:—Considerando que el reglamento, en su artículo 144 y apartado también 2.º, prohíbe que se acuerde la devolución de lo que el contribuyente crea pagado de más á virtud de una liquidación ó acuerdo administrativo que se haya consentido:—Considerando que la doctrina sustentada por el apelante para demostrar que en el caso presente tiene aplicación lo dispuesto en el caso 4.º del citado art. 144 no es cierta, puesto que tal caso alude á errores materiales ó de hecho, y el consentido por la oficina liquidadora de Santa Cruz de la Palma ha sido de derecho al considerar como inmueble lo que se decía ser mueble; —S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo propuesto por V. I. y lo informado por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, ha tenido á bien desestimar el recurso interpuesto por D. A. M. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda en la provincia de Canarias, reservando al interesado su derecho para que reclame daños y perjuicios del liquidador.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González.—Señor Director general de Contribuciones.

Real orden de 21 de Marzo de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente promovido por D. A. G. A. á nombre de la Sociedad «Hijos de M. L.», en reclamación de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales, en el cual, pasado á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado, ha emitido el siguiente dictamen:—Excelentísimo Sr.: Con Real orden fecha 15 de Noviembre último ha remitido V. E. á informe de esta Sección el expediente promovido por D. A. G. A. á nombre de la Sociedad «Hijos de M. L.» sobre nulidad de una liquidación girada por impuesto de derechos reales. Resulta de antecedentes que por escritura fecha 20 de Marzo de 1888 la referida Sociedad compró á D. M. G. M. y á sus hijos el pleno dominio que entre todos tenían en la casa número 44, calle de Esparteros, de Málaga, por precio de 20.000 pesetas, de cuyos derechos representaba el G. el usufructo y sus hijos los de nuda propiedad. Presentado el documento de compra á la liquidación del impuesto de derechos reales se giraron dos liquidaciones, una de 600 pesetas por el 3 por 100 de las 20.000 pesetas, precio de la adquisición, y otra por 526 pesetas 50 céntimos, 9 por 100 del valor que el liquidador asignó al usufructo que suponía donado por D. M. G., porque en la escritura hizo renuncia de él en favor de la Sociedad para en caso en que se creyese necesario. D. A. G. A., apoderado de la Sociedad compradora, aceptó la primera de las dos liquidaciones mencionadas, pero impugnó la segunda fundándose en que el contrato contiene sólo una convención, la de compra del dominio pleno por precio de 20.000 pesetas, sin que exista donación de ninguna clase.—Y la Delegación de Hacienda de la provincia de Málaga, en 26 de Marzo, acordó desestimar la reclamación, porque con arreglo á las leyes 20 y 24, título XXXI, partida 3.^a, no puede enajenarse el usufructo, y esto demuestra que las 20.000 pesetas que figuran en el contrato es el precio de la nuda propiedad, existiendo además la donación del usufructo que se halla también sujeta al impuesto, y en su virtud se confirmaban las dos liquidaciones giradas. Apelado este acuerdo para ante el Ministerio de Hacienda, han informado las Direcciones generales de Contribuciones y de lo Contencioso que procede revocar el fallo recurrido y anular la liquidación núm. 2.045 relativa á la donación de usufructo, y declarar con derecho á la

Sociedad «Hijos de M. L.» á que se la devuelva la cantidad que por tal concepto ha satisfecho. La Sección ha examinado el expediente, y opina, como los Centros que anteriormente han informado, que procede revocar el fallo de la Delegación de Hacienda de Málaga. De la escritura pública presentada á la liquidación del impuesto de derechos reales por la Sociedad «Hijos de M. L.» sólo resulta un contrato de compra-venta, por el cual adquiere dicha Sociedad el pleno dominio de la casa núm. 44, calle de Esparteros, de Málaga, siendo el precio por que se transmiten todos los derechos representativos del dominio 20.000 pesetas; y si el usufructuario cede, renuncia y traspasa en favor del comprador sus derechos de usufructo, lo hace precisamente en fuerza del contrato de compra-venta que realiza, y no por donación de ninguna clase; pues si esos derechos quedaban cedidos por título de venta en la misma escritura, claro es que no podía donarlos; y si los renuncia en otra cláusula, es precisamente por fórmula usada en esta clase de contratos, á fin de dejar bien definido que el comprador ha hecho suyos cuantos derechos tenían el usufructuario y los dueños de la nuda propiedad, de los cuales se apartan los vendedores. En cuanto á la validez del contrato, por las interpretaciones que puedan darse á las leyes civiles que regulan los derechos del usufructuario, no son las oficinas de Hacienda las llamadas á promover, ni menos á resolver, acerca de dicha validez, porque no figura el Estado como parte en la escritura, y sólo tiene que determinar el impuesto que le corresponde percibir por ese mismo contrato celebrado entre particulares. Con arreglo al art. 34 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, sólo debe atenderse á la naturaleza jurídica del acto sujeto al impuesto, cualesquiera que sean las denominaciones que las partes le hayan dado, y del examen de la escritura que va unida al expediente aparece con toda claridad que sólo se ha celebrado un contrato de compra-venta de una casa, aunque los derechos en la misma estuvieren repartidos entre distintas personas, y una sola persona jurídica es la que adquiere la plenitud de esos derechos por precio determinado, cuyo impuesto ha sido satisfecho bajo la liquidación núm. 2.044. Opina, pues, la Sección como las Direcciones generales de Contribuciones y de lo Contencioso que procede revocar el acuerdo apelado, y anular la liquidación núm. 2.045 impugnada á nombre de la Sociedad «Hijos de M. L.» y con derecho éstos á obtener la devolución de su importe.—Y conformándose S. M. con el informe preinserto, se ha servido acordar como en el mismo se propone.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 30 de Marzo de 1889 (1).

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.) del expediente instruído sobre imposición de multa á varios Jueces municipales. Y resultando que la Delegación de Hacienda de la provincia de Salamanca ha acordado declarar incursos en la multa de 25 pesetas á los Jueces municipales de Cantagallo, Cespédosa, Cerrro, Fuentes, Ladrada, Montemayor, Santibáñez, Tejado y Valdelacasa, por no haber remitido las relaciones que indica el artículo 51 del reglamento vigente del impuesto de derechos reales, apesar de las circulares y recordatorias que les ha dirigido la oficina provincial y de las excitaciones de los liquidadores:—Resultando que la expresada Delegación de Hacienda consulta á este Ministerio si en el caso de que exigida la multa persistan en su actitud los indicados funcionarios se podrá despachar plantones, con el encargo expreso de que no se retiren ínterin no se aporten los datos cuya remisión se ha expedido:—Considerando que á los Jueces municipales antes expresados debe imponérseles la multa de 5 á 25 pesetas, pues con ella castiga el art. 172 del reglamento del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881 á las autoridades que no prestan á la Administración los auxilios que les reclama para los asuntos propios de dicho impuesto, y que procede aplicar el máximum de la multa, puesto que han recibido reiteradas recordatorias y apesar de ello no han remitido las relaciones pedidas:—Considerando que estas imposiciones de multas corresponde hacerlas á este Ministerio, según dispone el artículo 161 del reglamento citado:—Considerando que no puede admitirse en buenos principios administrativos que á los funcionarios públicos, como lo son los Jueces municipales, se les ponga un plantón para obligarles á evacuar un servicio de los que les están encomendados, puesto que el Gobierno tiene medios de suspenderles y separarles y hasta sujetarles á una causa criminal, puesto que delitos son, penados en el libro II. tomo VII, capítulo V del Código, la desobediencia y denegación de auxilio:—Y considerando, por tanto, que si los expresados Jueces municipales persisten en su actitud, será lo pertinente ponerlo en conocimiento del Presidente y Fiscal de la Audiencia respectiva; del primero, porque siendo el que los ha nombrado es á quien incumbe corregirlos, suspenderles y separarlos, y del segundo para que, en

(1) La verdadera fecha de esta R. O. es la de 30 de Marzo de 1883.

cumplimiento de lo dispuesto en los arts. 105 y 271 de la ley de Enjuiciamiento criminal, ejercite las acciones penales correspondientes;=S. M., de conformidad con lo consultado por V. I. y lo informado por la Dirección de lo Contencioso, se ha servido:=
 1.º Imponer una multa de 25 pesetas á los Jueces municipales de los pueblos de Cantagallo, Cespedosa, Cerro, Fuentes, Ladrada, Montemayor, Santibáñez, Tejada y Valdelacasa, por no haber prestado á la Delegación de Hacienda de la provincia el auxilio que les ha reclamado.=Y 2.º Declarar que no procede enviar á los indicados funcionarios comisionados plantones, sino, si persisten en su actitud, poner el hecho en conocimiento del Presidente y Fiscal de la Audiencia del distrito para que tome contra ellos las medidas oportunas.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.=Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 30 de Marzo de 1883.=*Cuesta*.=Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 2 de Mayo de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente instruido á virtud de instancia de D. S. de M., en la que reclama contra ciertas liquidaciones giradas por impuesto de derechos reales. Y resultando que por escritura otorgada, en 27 de Enero de 1887, ante el notario del ilustre Colegio de esta corte D. Antonio Rodríguez de Gálvez, don S. de M. y A. y D. F. F. L. establecieron una sociedad para la venta de comestibles y géneros ultramarinos, á la que el primero, como único socio capitalista, aportó 6.000 pesetas, estipulándose en la condición 6.ª de dicha escritura que el referido socio podría imponer con el carácter de préstamo en la misma sociedad las cantidades que se necesitaran para el mayor ó menor ensanche del negocio, las cuales devengarían un interés del 6 por 100:—Resultando que habiendo surgido diferencias entre ambos socios fueron sometidas al laudo de amigables componedores, el que fué dictado en 14 de Octubre último, reconociendo que D. S. M., además de las 6.000 pesetas aportadas á la constitución de la Sociedad, había impuesto con posterioridad otras 7.000, conforme á lo estipulado en la citada condición 6.ª, si bien renunciaba al interés de éstas, y que habiendo sufrido la sociedad una pérdida de 1.000 pesetas debía disolverse, haciéndose cargo el socio capitalista de todos los géneros y efectos del establecimiento, cuyo valor es de 12.000 pesetas:—Resultando que por

escritura otorgada ante el expresado notario en 15 de Octubre último, D. S. M. y D. F. F. se obligaron á cumplir lo acordado en el referido laudo, y presentada á la liquidación del impuesto de derechos reales se practicaron por la oficina de esta corte dos liquidaciones, una importante 25 pesetas, 50 céntimos por 100 de 5.000 pesetas que en géneros se adjudican á M. en pago de las 6.000 aportadas, deducidas las 1.000 á que ascienden las pérdidas, y otra de 70 pesetas en que, con los efectos del establecimiento, se le ha pagado igual suma que aportó en concepto de préstamo:—Resultando que dichas liquidaciones han sido reclamadas por el D. S. de M., fundándose, por lo relativo á las 25 pesetas, en el art. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, que dice que cuando al disolverse una sociedad se devuelvan al socio los mismos bienes que aportó sólo debe cobrarse el 0,25 por 100, manifestando además, respecto á las cantidades anticipadas como cuenta corriente, que no encuentra artículo alguno en la ley que autorice la exacción del impuesto:—Resultando que en 22 de Noviembre del año próximo pasado dictó acuerdo el Delegado de Hacienda de esta provincia confirmando las liquidaciones impugnadas, y que en tiempo y forma ha interpuesto recurso de alzada á este Ministerio D. S. de M.:—Considerando que la liquidación importante 70 pesetas reclamada por D. S. M. es procedente, pues por el art. 18 del reglamento del impuesto y núm. 296 de la tarifa se gravan con el 1 por 100 los actos judiciales ó administrativos ó contratos ante notario por los que se adjudican, declaran, reconocen ó transmiten perpetuamente bienes muebles:—Considerando que la liquidación girada al 0,50 por 100 sobre las 5.000 pesetas que en géneros ultramarinos se adjudican á M. en pago de la cantidad que en metálico aportó á la constitución de la sociedad está ajustada al art. 2.º de la ley y 14 del reglamento sobre el impuesto de derechos reales, según los cuales sólo procede exigir el 0,25 cuando se adjudican al socio los mismos bienes ó derechos que aportó, pues si el legislador hubiera querido decir valor equivalente en bienes lo hubiera expresado, así como al hablar de la disolución de la sociedad conyugal dicha ley y reglamento dicen la misma suma de bienes;—Y considerando, por tanto, que no procede anular las liquidaciones reclamadas;—S. M., de conformidad con lo consultado por V. I., se ha servido confirmar el acuerdo apelado y desestimar el recurso interpuesto por D. S. de M.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 6 de Junio de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente instruido en esa Dirección general acerca de si el adjudicatario de bienes inmuebles para pago de deudas que solicitó en ciertas condiciones la devolución del impuesto satisfecho por la adjudicación tendría derecho á ella; en cuyo expediente, después de oída la Dirección general de lo Contencioso, la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado ha emitido el siguiente dictamen:—

Excmo. Sr.:—Con Real orden de 20 de Diciembre último se ha remitido á informe de esta Sección el expediente promovido por la Delegación de Hacienda de Jaén sobre devolución del impuesto satisfecho por bienes adjudicados para pago de deudas.—En comunicación de 23 de Mayo de 1888 elevó la expresada Delegación á la Dirección general de Contribuciones una consulta acerca de si adjudicados bienes inmuebles para pago de deudas testamentarias y vendidos con tal objeto después de la adjudicación, el adjudicatario tendría derecho á la devolución del impuesto de derechos reales que por tal concepto debe satisfacer, aun cuando no lo verifique hasta después de dos ó tres años desde la fecha de la venta ó cesión, siempre que dicha devolución fuere solicitada dentro del año, á contar desde la fecha en que se realice este ingreso; funda su duda la citada oficina en que en semejante caso la disposición literal del art. 144 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 priva al adjudicatario del derecho á la devolución establecida por el art. 5.º del mismo reglamento, por cuanto ha transcurrido el año desde la fecha de la escritura de venta que en él se determina, é interpretando el espíritu de estos preceptos, entiende que éste no puede ser otro que el de dispensar del pago al adjudicatario si trasmite los bienes adjudicados y el comprador ó nuevo adquirente satisface el impuesto correspondiente, y estima aplicable al caso el art. 18 de la vigente ley de Contabilidad, que sólo niega el derecho á la devolución cuando se solicita trascurrido el año en que se verificó el ingreso.—Contestando á esta consulta el indicado Centro directivo, manifiesta que, si bien el caso no se halla previsto por el reglamento, teniendo en cuenta que el derecho á la devolución, á que los arts. 5.º y 144 se refieren, proviene de que la enajenación se efectúe dentro del año de la adjudicación y con objeto de pa-

gar la deuda, cuyo hecho ocurre en el caso presente, y que el otorgar tal derecho equivale á reconocer que en semejante transmisión no es justo el devengo del impuesto, no puede menos de afirmarse que, cuando á la liquidación y pago del impuesto por adjudicación preceda la venta ó cesión, no existe en aquel acto materia de tributación, y para otra cualquiera dificultad que en lo sucesivo pudiera ocurrir, con tal motivo, propone: 1.º, que el artículo 5.º del reglamento vigente del impuesto se adicione en su párrafo primero con la declaración siguiente: En el caso que á la liquidación y pago del impuesto correspondiente á la adjudicación preceda la enajenación de los inmuebles ó derechos reales dentro del plazo y con el fin antes expresado, no devengará impuesto la adjudicación para pago, y 2.º, que si en estas circunstancias se hubiese ingresado alguna cantidad por la adjudicación, el plazo para solicitar su devolución será el de un año, contado desde que se efectuó el ingreso.—Pasado el expediente á informe de la Dirección general de lo Contencioso, expone: que ni la cesión por el adjudicatario al acreedor en solvencia de su crédito ni la enajenación de los bienes adjudicados pueden hacerse legalmente sin que el adjudicatario haya satisfecho el 3 por 100 consignado en el núm. 6 de la tarifa, porque en uno y otro caso los inmuebles ó derechos reales tienen que inscribirse previamente en el Registro de la propiedad á nombre del adjudicatario, y esa inscripción no puede hacerse sin constar acreditado el pago del impuesto por la adjudicación; que podrá suceder que á virtud de un documento privado el adjudicatario haya cedido ó enajenado los bienes adjudicados; que el cesionario ó comprador haya presentado el documento en la oficina liquidadora; que ésta haya practicado la liquidación y cobro de la cuota correspondiente, y, por último, que al aprobarse las operaciones de la testamentaria y presentadas á la liquidación de derechos reales y transmisión de bienes, se le haya liquidado al adjudicatario la cuota correspondiente y reclame su devolución dentro del año en que el ingreso ha tenido lugar; si así sucediera, cree el mencionado centro que el caso no merece ser consultado, porque si el comprador ó cesionario de los bienes adjudicados ha satisfecho el impuesto por la traslación de ellos verificada, y lo hizo no sólo dentro del plazo reglamentario, sino con anticipación á ese plazo, ninguna duda puede ofrecer que el derecho á la devolución existe; por lo tanto, emite su opinión en el sentido de que procede contestar al Delegado de Hacienda de la provincia de Jaén que en el caso consultado debe declararse el derecho á la devolución en favor del adjudicatario para pago de deudas, entendiéndose tal resolución de carácter general, sin que sea precisa reforma alguna del reglamento.—Habiendo examinado detenidamente la Sec-

ción este asunto, así como las disposiciones del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 que al mismo se refieren, es de la misma opinión que la Dirección general de lo Contencioso; es evidente que en las adjudicaciones que se hacen para pago de deudas testamentarias, que son á las que se contrae la presente consulta, no puede darse el caso de que los bienes que con tal objeto se transmiten puedan ser enajenados ni cedidos al acreedor antes de realizarse otros actos, si dicha cesión ó venta se verifica con la solemnidad ó formalidades debidas, pues teniendo que preceder la inscripción de los citados bienes á nombre del adjudicatario, y no pudiendo esto tener lugar sin el pago correspondiente á la Hacienda de los derechos de traslación de dominio, no cabe tampoco la posibilidad, como se quiere suponer en la consulta del Delegado de Hacienda de Jaén, de que el abono de esos mismos derechos de transmisión por comisión ó encargo sea posterior al que por compra-venta señala el art. 4.º del reglamento citado; por consiguiente, cualquiera que sea la época en que se termine toda testamentaria en que se adjudiquen bienes en tales condiciones, si el adjudicatario solventó el crédito dentro del año que marca el art. 5.º y reclama la devolución de derechos reales en ese mismo plazo, con arreglo al propio artículo y al 144, no pueden existir términos hábiles para negárselo.—El objeto de la ley al exigir accidentalmente el impuesto ínterin se verifica la verdadera transmisión no puede ser otro que el de evitar que, bajo el pretexto de una adjudicación para pago, se pretenda adquirir bienes eludiendo el abono del mencionado impuesto, pero sin que por ello deba entenderse que se haya de exigir por duplicado; así pues, si el adjudicatario, sea por contrato privado, como indica la Dirección general de lo Contencioso, ó por cualquier otro medio, cumplió su encargo ó comisión antes de tener legalmente tal carácter, y el acreedor ó comprador ha satisfecho oportunamente el impuesto que por reglamento le corresponde, es indudable que aquél tiene derecho á la devolución de lo que á su vez hubiese satisfecho, como si hubiese verificado dicho encargo dentro del año de la adjudicación en la forma que establece el referido artículo 5.º del reglamento.—Por todas estas consideraciones, la Sección entiende que es innecesaria la adición ó reforma del reglamento del impuesto de derechos reales, y que procede contestar á la Delegación de Hacienda de Jaén, en cuanto al caso consultado por la misma, que una vez satisfechos los derechos correspondientes á la venta ó cesión realizada por un adjudicatario en virtud de comisión ó encargo, tiene éste derecho á la devolución, cualquiera que sea la época en que tenga lugar dicha adjudicación, siempre que lo solicite dentro del año en que hubiese verificado el ingreso de los que respectivamente le señala el ar-

título 5.º del referido reglamento de 31 de Diciembre de 1881. =V. E., sin embargo, acordará con S. M. lo más acertado.= Y conformándose S. M. con el preinserto dictamen, se ha dignado resolver como en el mismo se propone.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.=Dios, etc.= *González*. =Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 25 de Junio de 1889.

Ilmo. Sr.: =He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del recurso de alzada promovido por D. D. H. en nombre de su esposa D.^a R. D. de la P. contra una providencia de la Delegación de Hacienda de Burgos que confirmó cierta liquidación girada por impuesto de derechos reales. Resultando que en 11 de Diciembre de 1885 otorgaron testamento mancomunado D. F. D. de la P. y su esposa doña C. A., instituyéndose por la cláusula 12 mutuamente herederos usufructuarios, con facultad expresa para que el heredero sobreviviente pueda vender ó disponer de los bienes usufructuados, si continuase en estado de viudedad y llegara el caso extremo de necesidad, por no tener bastante con los de su propiedad, reservando la apreciación de esta circunstancia al cónyuge superviviente, sin que los herederos ni legatarios puedan impugnar su criterio ni exigirle justificación ni fianza alguna; que D. F. D. de la P. instituyó heredera en nuda propiedad á su hermana D.^a R., casada con D. D. H., y en defecto de ella á sus hijos, y D.^a C. A. instituyó en la nuda propiedad á su hermano don R. ó á sus hijos si faltase aquél: =Resultando que, fallecido don F. D. de la P. se giró por la oficina de Villarcayo una liquidación por concepto de usufructo á su viuda y otra por la nuda propiedad de los bienes, importante 4.693 pesetas, á cargo de doña R. D., quien no conformándose con ella se alzó ante la Delegación de Hacienda de Burgos, por entender que no venía obligada á su pago: =Resultando que, confirmada la liquidación por el Delegado, ha interpuesto D. D. H., en nombre de su esposa, recurso de alzada en tiempo hábil, no ingresando la cantidad líquida por haber obtenido prórroga de este Ministerio, alegando que no puede reputarse á su esposa D.^a R. D. como heredera de la nuda propiedad de los bienes de su hermano, teniendo sólo derecho á ella, el cual está sujeto á una condición suspensiva, por lo cual solicita el aplazamiento de pago hasta que ésta se realice:

=Considerando que por el fallecimiento de D. J. D. de la P. no adquirió su hermana D.^a R. la nuda propiedad de los bienes relictos, sino una expectativa de derecho que podrá realizarse si doña C. A. fallece sin disponer de los bienes, ó contrae segundo matrimonio;=Y considerando que existe por tanto una condición suspensiva que impide se efectúe el pago del impuesto correspondiente al derecho eventual legado por el testador á D.^a R. D., debiendo por ello hacerse aplicación del párrafo primero del artículo 52 del reglamento;=S. M., de conformidad con lo informado por V. I. y por la Dirección general de lo Contencioso, se ha servido revocar el fallo recurrido en el extremo de que no procede exigir tributo alguno á D.^a R. D. de la P. en tanto que doña C. A. no contraiga matrimonio ó fallezca sin haber enajenado todos los bienes adquiridos de su esposo; anotándose este aplazamiento en los libros de la oficina liquidadora y en el documento.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.=Dios, etc.=González.=Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 25 de Junio de 1889.

Ilmo. Sr.: =Vista la instancia suscrita por D. G. de E. S. en solicitud de condonación de multa;=Y resultando que, fallecida D.^a S. A. G. en 19 de Diciembre de 1886, no se presentaron los documentos relativos á la sucesión de la misma en la oficina liquidadora de esta corte hasta el 16 de Abril último; por cuya falta de presentación en tiempo oportuno se impuso á D. G. de E., heredero usufructuario, las multas en que habían incurrido todos los partícipes en la herencia, importantes 140 pesetas 50 céntimos y 163 pesetas 75 céntimos, las que fueron satisfechas en 29 de Abril citado;=Resultando que con fecha 20 del próximo pasado Mayo, el D. G. E., esposo de la causante, acude al Ministerio de Hacienda en solicitud de condonación de las multas impuestas, alegando en apoyo de su pretensión que el no haberse hecho oportunamente el pago de las cantidades liquidadas, fué debido á que los albaceas no quisieron aceptar el cargo de confianza que les hizo la testadora en su testamento; á que la herencia fué distribuida en 22 legados, y como no existieran herederos, no se creyeron obligados ninguno de los legatarios á presentar los documentos á la liquidación; y por último, que el solicitante ha tenido que satisfacer no sólo la multa é intereses de demora que

le correspondían por el usufructo de la herencia ó el legado, sino las cantidades, intereses de demora y multas que debían pagar los demás legatarios, excepción hecha de dos de ellos; siendo casi imposible se le reintegre, por tratarse de asilos de beneficencia y de legatarios que residen en diferentes provincias:—Considerando que por el art. 167 del reglamento se determina que el perdón individual de las multas corresponde exclusivamente al Ministerio de Hacienda, el cual podrá sólo concederlo por circunstancias muy extraordinarias debidamente comprobadas:—Considerando que ninguna de las en este caso alegadas pueden estimarse muy extraordinarias en términos al menos que aconsejen la concesión de la gracia que se solicita; porque si los albaceas no admitieron el cargo, cosa que tampoco se comprueba, pudo creerse obligado el reclamante como principalmente interesado en la herencia, y como así en definitiva se verificó, á presentar los documentos y satisfacer á la Hacienda sus derechos; no siendo de más fuerza el otro argumento presentado, de que el D. G. E. tuviera que satisfacer por los legatarios las cantidades, multas é intereses de demora á los mismos liquidadas, pues que á ellos debe reclamar las cantidades pagadas á su nombre, por cuantos medios le parezcan más eficaces:—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido declarar que no ha lugar á la condonación de las multas que se solicita.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—*González*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 29 de Junio de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. M. R. como apoderado de la Sra. Duquesa viuda de A. é hijos de ésta contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de la provincia de Zaragoza, confirmatorio de ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales;—Y resultando que el duque de A. á su fallecimiento instituyó á sus hijos herederos de sus bienes en Aragón, entre los que se cuentan los que el finado recibió de don F. F., con obligación de levantar las cargas que sobre ellos pesaban, y con prohibición de enajenarlos, gravarlos é hipotecarlos, pudiendo sólo disponer de ellos por causa de muerte en favor de sus hijos y descendientes, satisfaciendo el Duque expresa-

do en 13 de Mayo de 1867 el impuesto correspondiente por pleno dominio:—Resultando que practicadas las operaciones testamentarias apareció que el Duque de A. no dejó herencia alguna á sus herederos, pues que su activo no alcanzaba á cubrir el pasivo, que se componía de dos partes hipotecarias, importantes 125.000 pesetas, de varios treudos, censos y pensiones y de varios créditos, entre los que se cuentan los correspondientes á su viuda é hijo mayor, el Duque de H., renunciando ambos al percibo de parte de sus créditos para poder satisfacer los restantes de la testamentaria, y encargándose además de satisfacer las cargas, con excepción de las privativas del legado de D. F. F., que se adjudican á las hijas del finado:—Resultando que practicadas las oportunas liquidaciones por la oficina de la Almunia, las que fueron confirmadas por la Delegación de Hacienda de Zaragoza, se ha interpuesto recurso de alzada por D. M. R., en nombre de la Duquesa viuda de A. y sus hijos, solicitando la devolución de 665 pesetas cobradas por los censos adjudicados á la Duquesa, y que no han sido deducidos del importe de lo adjudicado, solicitando también la devolución de 3.750 pesetas cobradas por la Hacienda por el importe de los créditos hipotecarios, y en su defecto su aplazamiento de pago por tratarse de créditos no exigibles de presente, y finalmente la devolución de lo pagado por las hijas del finado como herederas del legado del D. F. F., toda vez que el impuesto lo satisfizo el Duque de A. en la época correspondiente:—Considerando que en el caso presente no se trata de la partición de una herencia, como pudiera creerse, por no existir haber relicto, sino simplemente de una adjudicación en pago de deudas á los respectivos acreedores, alguno de los cuales se han impuesto espontáneamente ciertas obligaciones para dejar á salvo el buen nombre del finado, y que sólo hay como excepción la adjudicación hecha á las hijas del Duque de A. de los bienes que constituían el legado de F., la que puede reputarse hecha á título lucrativo:—Considerando que no ha habido en esta testamentaria la comprobación de valores que el reglamento previene se efectúe en las transmisiones á título lucrativo, porque el liquidador aceptó como buenos los valores declarados por los interesados, aunque sin deducir de los bienes cargas de ninguna clase, fundándose, y con razón, en que tal deducción sólo puede tener lugar con arreglo al párrafo tercero del art. 74 del reglamento, cuando el valor dado á los bienes sea el que corresponda según aprecio pericial y en los casos en que la Administración lo creyera conveniente, con abstracción de toda clase de obligaciones; por lo que no hubo para qué deducir los censos del importe de las adjudicaciones:—Considerando, en cuanto á la deducción de los créditos hipotecarios, que el propio artículo citado en su pá-

rrafo segundo previene que en ningún caso se deduzcan, y que es aun más improcedente la otra pretensión del interesado de que se aplace el pago del impuesto correspondiente al valor de tales créditos, fundándose en que no siendo aun exigibles, existe una condición suspensiva para hacer el pago, porque prohibiéndose deducir el importe de las hipotecas para pagar el impuesto, es imposible acogerse al aplazamiento que concede el artículo 52 del reglamento, cuando media alguna condición suspensiva; que sólo tiene aplicación en las transmisiones á las que afectan algunas de dichas condiciones, respecto del que adquiere el derecho, pero nunca respecto al que se encuentra ligado en la obligación, no pudiéndose en este caso invocar tal beneficio por los herederos del Duque de A., pues la obligación que tienen de pagar en su día á los acreedores hipotecarios de aquél, es la misma que dicho Duque tenía, y en la que no concurre condición suspensiva alguna:—Considerando que con arreglo á la cláusula del testamento de D. F. F., el Duque de A. era sólo un usufructuario de los bienes que aquél le legó, correspondiendo la nuda propiedad á sus hijos, y que habiendo el referido Duque satisfecho el importe por pleno dominio en 1867, época en que la nuda propiedad no estaba gravada, como no se reclamó contra dicha liquidación, hoy no hay medio alguno de volver sobre ella:—Considerando que la liquidación girada del pleno dominio á las actuales herederas está bien practicada, pues el usufructo de los bienes lo adquieren por muerte del padre, y aunque la nuda propiedad la tuvieran adquirida desde la muerte de D. F. F., lo que no puede afirmarse en absoluto, pues existía una verdadera facultad en el usufructuario de designar el heredero, es lo cierto que sólo hasta la muerte de aquél pudo exigir el Tesoro el impuesto correspondiente;—S. M. el Rey (q. D. G.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esta Dirección general y con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar el recurso interpuesto, confirmando el fallo apelado.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—González.—Sr. Director de Contribuciones.

Real orden de 18 de Julio de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente promovido por la Compañía Arrendataria de Tabacos en reclamación de unas liquida-

ciones giradas por impuesto de derechos reales, en el que la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado ha emitido el siguiente informe.—Excmo. Sr.: En cumplimiento de la Real orden comunicada por el Ministerio del digno cargo de V. E., la Sección ha examinado el expediente promovido por la Compañía Arrendataria de Tabacos relativa á unas liquidaciones por impuesto de derechos reales. Resultando de antecedentes: Que por excitación de la Administración de Contribuciones y Rentas de esta provincia, la citada Compañía presentó trece escrituras de compra-venta de muebles en la oficina liquidadora de esta capital, la que giró las liquidaciones á su juicio procedentes, y declaró á la Compañía incurso en la multa del 25 por 100 del importe de las cuotas liquidadas, por no haber presentado los documentos en el plazo reglamentario. De este acuerdo acudió ante el Delegado la Compañía pidiendo la revocación de las liquidaciones y la declaración de improcedencia de las multas impuestas, fundándose en que en los documentos no había base liquidable por hoy, pues no podía conocerse el precio en venta de los bienes que se transmiten, que es la base única de liquidación que admite el art. 66 del reglamento.—La Delegación denegó estas pretensiones, porque en las escrituras se determinaba el número y la especie de los objetos transmitidos y la cantidad importe de ellos, y porque aunque ésta pudiera variar, en más ó en menos, tal variación sólo debe producir el efecto de que, una vez conocida, se satisfaga á la Hacienda el exceso, si resulta, y se devuelva al contribuyente lo que pueda aparecer entregado de más.—Recurrido este acuerdo, se alega además de lo ya expuesto que la Compañía, como subrogada en los derechos del Estado, se halla exenta del pago del impuesto, y que aparte de esto los contratas eran los que se habían comprometido á abonar todos los gastos de otorgamiento del contrato y los derechos é impuestos establecidos.—La Dirección general del ramo y la de lo Contencioso del Estado proponen la confirmación del acuerdo apelado, fundándose en que, según las bases del contrato de 22 de Abril de 1887, la subrogación de la Compañía en los derechos del Estado alcanza sólo á los contratos pendientes de primeras materias, útiles, etc., y las exenciones son sólo las referentes á contribución industrial y derechos de importación y exportación de los tabacos y de las máquinas y útiles para la fabricación.—En el mismo sentido entiende la Sección que procede resolver este asunto. Desde luego basta leer las bases 7.^a y 13 del contrato-ley para comprender que la primera sólo tiene por objeto el cumplimiento de los contratos que la Hacienda tenía hechos al arrendar la fabricación y venta del tabaco, y á este solo efecto declaró al arrendatario subrogado en los derechos

y obligaciones del Estado; y en cuanto á la base 13, que es la que debe tenerse presente, es cierto que por ella se determinan las exenciones que á la Compañía se otorgan; pero taxativamente se fijan en lo relativo á la contribución industrial y á los derechos de importación y exportación del tabaco y de las máquinas y útiles para la fabricación. A ningún otro impuesto ni contribución se hace extensiva la exención; y claro es, por tanto, que no puede alcanzar á los derechos que devenga la transmisión de bienes muebles á favor de la Compañía. Siendo esto así, la cuestión queda reducida á saber si, con arreglo al reglamento, el acto ó contrato otorgado por la Compañía devenga ó no los derechos que se le han liquidado, puesto que en cuanto á que los documentos se presentaron fuera del plazo marcado al efecto no puede haber duda, así como tampoco respecto de que en las escrituras no se consignó la obligación de pagar los contratistas los derechos de que se trata, por lo que independientemente de lo dispuesto en el art. 33 del reglamento sería la Compañía la obligada á abonarlos.—Pues bien, por los contratos ya dichos, la Compañía viene exigiendo á los contratistas los efectos convenidos á medida que los ha necesitado y en las condiciones y dentro del número pactado:—Se verifica, pues, la transmisión de bienes muebles, que es el acto que devenga el impuesto, y procede por tanto su exacción.—La dificultad que la Compañía supone existir para liquidarlo desaparece desde que por las escrituras se viene en conocimiento del número y especie de los objetos transmitidos y de la cantidad importe de ellos. Ciertamente que puede la Compañía no adquirir el máximo contratado, y que, por tanto, tendrá que abonar el impuesto por objetos que no adquiriera. Pero aparte de que esto se zanja mediante la devolución á su tiempo de lo que corresponda, es lo cierto que el reglamento no autoriza en ninguno de sus artículos taxativamente, como fuera necesario, para suspender la liquidación y abono del impuesto hasta la conclusión de los contratos; y que, por tanto, y existiendo como existe verdadera transmisión de presente de bienes muebles, no cabe entender cómo la Compañía pretende que han sido improcedentes las liquidaciones giradas.—Por lo expuesto, la Sección, de conformidad con los Centros directivos que han informado en el asunto, opina que debe confirmarse el acuerdo apelado que aprobó las liquidaciones de que se trata;—Y conformándose S. M. con el preinserto dictamen, se ha servido acordar como en el mismo se propone.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 25 de Julio de 1889.

Ilmo. Sr.:—He dado cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del expediente promovido por los herederos de D.^a S. B. sobre pago del impuesto de derechos reales, en el que la Sección de Hacienda y Ultramar ha emitido el siguiente dictamen con fecha 31 de Mayo último:—Excelentísimo Sr.: Con Real orden de 30 de Agosto último se ha remitido á informe de esta Sección el expediente promovido por D. R. S. P. como albacea de D.^a S. B. de L., reclamando contra ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales.—En 9 de Noviembre de 1885 acudió dicho interesado á la oficina liquidadora de esta capital pidiendo se le dijera qué cantidad devengaban por el expresado impuesto varios legados hechos por la testadora, la citada D.^a S. B. de L., protestando anticipadamente de cualquier multa que se le impusiera, por creer exentos los referidos legados en razón á tener que satisfacerse en títulos de la deuda inglesa. La indicada oficina, disintiendo de la opinión del reclamante, consideró dichos legados sujetos al pago del impuesto, y practicó en su vista las liquidaciones siguientes: una por 15.000 pesetas á D.^a S. B. C. y otras de 12.500, 12.500, 1.000, 18.000, 9.000, 6.000, 6.750, 2.250, 1.500 y 3.600 á la testamentaria y diversos particulares.—En 19 del mismo mes acudió de nuevo D. R. S. á la misma oficina y con igual protesta, manifestando la existencia de otros diez legados de la misma índole que los anteriores, y practicada la correspondiente liquidación, se dirigió á la Administración de Hacienda de esta provincia pidiendo que se declarara que los legados que habían sido objeto de liquidación no estaban sujetos á pago del impuesto de derechos reales, porque habían sido hechos efectivos con el importe de títulos de la deuda inglesa, y que, según lo dispuesto en el art. 38 de la ley vigente, los bienes muebles adquiridos por herencia siguen la condición del territorio en que se hallen constituidos, cualquiera que sea la nacionalidad ó derecho foral de las partes contratantes y el lugar en que se otorgue el documento liquidable.—En 14 de Enero de 1886 acudió el expresado S. á la Delegación de Hacienda, aduciendo los mismos razonamientos, y esta oficina, en 9 de Abril siguiente, acordó desestimar la pretensión, teniendo en cuenta que los legados constituidos por la testadora en favor de los recurrentes son de cantidad fija y determinada, hechos efectivos con el producto de la

venta de títulos de la deuda extranjera y no con los títulos mismos.—De este acuerdo se alzó ante V. E. D. R. P. en 27 del mismo mes, en representación de D.^a S., D.^a M. de los A. y D.^a M. J. B., fundándose en que el capital relicto de D.^a S. B. de L. estaba constituido por una sola inscripción en el libro de la deuda inglesa; y como este título no era susceptible de división y era preciso pagar legados á diferentes personas y entidades, se señalaron á cada cual los que les correspondían, pagando, no con la inscripción, por ser imposible, pero sí con títulos de la misma deuda al portador, los cuales se trajeron á España y se depositaron en el Banco con la condición de inalienables para unos y con una inscripción nominativa de la deuda francesa del 3 por 100, también inalienable, para otros.—La Dirección general de Contribuciones, fundándose en que los legados hechos por D.^a S. B. eran de cantidades, y no específicos, fué de opinión que procedía desestimar el recurso de alzada; mas la Dirección general de lo Contencioso, disintiendo de este parecer y considerando que los expresados legados, ya se conceptúan como específicos, ya como de cantidad, era lo cierto que al ocurrir la sucesión tenían el carácter de bienes muebles constituidos en Inglaterra, y que en tal concepto se hallaban comprendidos en lo dispuesto por el art. 38 del reglamento de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881, informó á V. E. que debía revocarse el fallo de la Delegación de Hacienda de esta provincia y declarar á favor de los recurrentes el derecho á la devolución de las cantidades que hubieran satisfecho por cuotas del impuesto de derechos reales, como legatarios de D.^a S. B. de L.—Examinado este expediente por la Sección y muy especialmente el testamento otorgado por la expresada D.^a S. B. de L. en 24 de Noviembre de 1882, aparece que para el pago de diferentes legados hechos por dicha testadora, dejó cuantiosos bienes, radicantes unos en la Isla de Cuba y otros en Madrid y en Córdoba, y una inscripción nominativa de la deuda inglesa, con lo cual se habían de satisfacer ciertas y determinadas cantidades, que en concepto también de legados manda entregar á D.^a S., D.^a M. de los A. y D.^a M. J. B., actuales reclamantes; hechos de este modo dichos legados, según resulta de la cláusula que á dichos interesados se refiere, es indudable que lo que éstos adquirieron al fallecimiento de la mencionada testadora por derecho hereditario, no es un legado específico de valores situados en el extranjero, al que en todo caso pudiera aplicarse el art. 38 del reglamento de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881, sino una cantidad fija, especificada en moneda española, que por más que afecte á una inscripción ó lámina de deuda extranjera, constituida en Londres, no puede decirse que cambie por eso de naturaleza; la designación que se hace de dicha lámina en la refe-

rida cláusula del testamento sólo puede entenderse como una garantía ó medio de asegurar el pago.=El caso objeto de la presente consulta en la esencia no varía del que esta Sección ha tenido la honra de informar á V. E., en el expediente promovido por D.^a T. B. y otros interesados en esta misma herencia, y en el que, habiendo ordenado la testadora que las cantidades que á éstos legaba se satisficieran con el producto de títulos de la deuda inglesa, S. M., conformándose con el parecer de la Sección, resolvió el asunto confirmando el acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia que desestimó la pretensión por los mismos aducida.=En vista de lo expuesto, la Sección es de parecer confirmar el acuerdo apelado en este expediente, conforme lo informado por la Dirección general de Contribuciones en 27 de Octubre de 1887;=Y conformándose S. M. con el preinserto dictamen, se ha servido acordar como en el mismo se propone.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.=Dios, etc.=González.=Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 1.º de Agosto de 1889 (1).

Ilmo. Sr.: =Visto el recurso interpuesto por D. J. A. y C., en nombre y representación del Ayuntamiento de esta capital, como su Alcalde Presidente, contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia por el que se denegó á aquella Corporación el derecho á la devolución de ciertas cantidades liquidadas por el impuesto de derechos reales;=Y resultando que presentada en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de esta corte la escritura de 18 de Julio de 1884, por la que el Ayuntamiento de esta capital contrató por término de cuatro años con D. J. N. el suministro de cuña pedernal para los empedrados de la misma, y habiéndose estimado por la referida oficina el precio del contrato en 600.000 pesetas, se practicó la correspondiente liquidación núm. 937 al 1 por 100, cuyo im-

(1) Aunque el caso resuelto por esta Real orden está ya previsto en el actual reglamento declarando que la liquidación que se verifique en los contratos de suministro tiene carácter provisional, hasta que se verifique la definitiva una vez terminado el periodo de duración del contrato, es de notar en ella que aun cuando existía cláusula por virtud de la cual el contratista se obligó á satisfacer el impuesto que correspondiera, no se le reconoció á éste personalidad para impugnar la liquidación practicada porque, conforme al reglamento, la liquidación se giró á cargo del Municipio, que era el adquirente de los bienes.

porte de 6.000 pesetas satisfizo el Ayuntamiento, con fecha 16 de Agosto siguiente, ó sea dentro de plazo:—Resultando que D. J. N., en 17 de Noviembre de 1888, solicitó la devolución de lo que entendía pagado de más por los referidos derechos, toda vez que los suministros realizados en los cuatro años de la contrata sólo ascendieron á la suma de 191.935,14 pesetas; alegando que si en el contrato se fijó la cantidad anual de gasto en 150.000 pesetas, fué sólo con el objeto de fijar también la magnitud de la fianza que como contratista venía obligado á prestar, pero que el Ayuntamiento sólo contrató el suministro de las cuñas que hicieran falta para las necesidades de las vías públicas, quedando dicho Ayuntamiento en libertad de realizar sólo los trabajos que creyera conveniente con arreglo á créditos presupuestos; siendo dicha solicitud desestimada por la Delegación de Hacienda en 19 del propio Noviembre, entre otras razones (y además por la falta de personalidad del reclamante), por no estar interpuesta en tiempo, y estar consentida la liquidación relacionada:—Resultando que, con fecha 22 de Febrero último, el propio Ayuntamiento interpuso análoga reclamación ante la referida oficina provincial, la que asimismo fué desestimada por acuerdo de 28 del mismo Febrero, fundándose en que habiendo transcurrido más de un año desde que se verificó el ingreso, no podía proceder en manera alguna la devolución de su importe, ni de parte de él, dado lo establecido por el artículo 144 del reglamento del impuesto de 31 de Diciembre de 1881; aparte de tener el carácter de consentida la liquidación que produjo dicho ingreso, por no haberse interpuesto ningún recurso, y sin que tampoco pudiera comprenderse la devolución de que se trata entre los casos de excepción que enumera el mencionado artículo, porque las circunstancias en que el contrato de suministro se hizo no envuelven una condición resolutoria:—Resultando que en 8 de Abril anterior el Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Madrid acude á este Ministerio de Hacienda enalzada de tal resolución, reproduciendo los argumentos ya expuestos en su instancia ante la Delegación, y alegando al propio tiempo que como la suma de 600.000 pesetas se señaló para el solo efecto de determinar la magnitud de la fianza, debió la oficina liquidadora considerar como provisional la liquidación girada y no como definitiva, esperando á la terminación del contrato para girar una con este último carácter y con arreglo al importe de los verdaderos suministros, y que dependiendo la liquidación definitiva de la cantidad que terminado el contrato se hubiera suministrado, esto envuelve una condición resolutoria, y por consiguiente, según el referido art. 144 del reglamento, el año para entablar la reclamación no debe contarse hasta el día del cumplimiento de la condición, ó sea al terminar

el contrato:—Considerando que por el art. 144 del reglamento se dice bien terminantemente que no se acordará la devolución de lo que el contribuyente crea pagado de más á virtud de una liquidación ó acuerdo administrativo que se haya consentido, y que en otro apartado del propio artículo se determina que no es necesaria providencia administrativa ó judicial para pedir la devolución en aquellos casos en que las devoluciones se funden en el cumplimiento de condiciones resolutorias, en cuyo caso el año que se concede para pedir la devolución correrá desde el día en que la condición se cumpla:—Considerando que en el caso presente objeto de la reclamación se consintió la liquidación girada, pues que contra ella no se interpuso *dentro del plazo de quince días fijados por el art. 141* recurso alguno ni otra reclamación que las citadas de 17 de Noviembre de 1888 y 22 de Febrero de este año, y que, por consiguiente, consentida aquélla no pueden discutirse los fundamentos legales que la informaran, ni la fuerza de las razones expuestas por el reclamante para desvirtuarlo:—Considerando que no es permitido á la Administración entrar en el fondo de la cuestión que se discute, ó sea averiguar si debe ó no estimarse al referido Ayuntamiento comprendido en el segundo de los casos de excepción determinado por el tan repetido art. 144 del reglamento, pues que sabiendo dicha Corporación municipal y la persona que con ella contrató, así el alcance de la convención como el concepto que á la Administración merecía, en punto á lo que debía satisfacerse por el impuesto de derechos reales, pudo en su día el Ayuntamiento reclamar de la liquidación que se le notificó, exponiendo las razones que para ello tuviera, las que estimadas tal vez por la Administración, ó se hubiera declarado en suspenso el pago hasta averiguar el verdadero capital por que había de contribuirse, ó declarar para en su día derecho á cierta devolución, si resultase á la terminación del contrato que se había contribuido por más capital que el que hubiese importado el valor de las cuñas suministradas;—Y considerando que menos que nada puede estimarse como provisional la liquidación de 6.000 pesetas giradas, pues que el reglamento en su art. 61 sólo permite como única excepción que se giren liquidaciones de aquella clase en los casos de sucesión *mortis causa*;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo consultado por V. I. y por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, se ha servido confirmar el acuerdo apelado, declarando que el Ayuntamiento de Madrid no tiene derecho á la devolución de cantidad alguna por el concepto que solicita.—Lo que de Real orden comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios., etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 22 de Agosto de 1889 (1).

Ilmo. Sr.:—Vista la instancia presentada por la Delegación de Hacienda de Salamanca, á fin de que se dicte una disposición de carácter general sobre pago del impuesto en las informaciones posesorias para inscribir fincas embargadas en causa criminal:—Resultando que, según manifiesta aquella oficina provincial, existen detenidos en los Juzgados de primera instancia de aquella capital varios expedientes de embargo para pago de costas en causa criminal, en los que las fincas embargadas no aparecen inscritas en el Registro de la propiedad por carecer de títulos de dominio los procesados, razón por la cual han de practicarse informaciones posesorias, que tampoco han podido inscribirse, porque estando los actos que comprenden sujetos al impuesto de derechos reales, y careciendo de bienes los procesados, no han podido satisfacerle:—Resultando que la oficina provincial propone como medio de subsanar la expresada dificultad el aplazamiento del pago del impuesto devengado por el procesado, con la condición de que, verificado el remate, sea la cantidad que con preferencia se solviente:—Considerando que ningún reglamento autoriza para conceder dicho aplazamiento, y, por el contrario, el artículo 173 y el 245 de la ley Hipotecaria hacen responsables á los Registradores que admitan á la inscripción documentos sujetos al impuesto sin que conste en ellos, la nota de haberse satisfecho:—Considerando que este caso está resuelto por la Real orden de 5 de Agosto de 1882, que fué circulada por la Dirección general de Contribuciones en 29 de Abril de 1883, dictada en una consulta acerca de un caso de la misma índole, y en la cual se dispuso que no puede hacerse la inscripción de informaciones de posesión de oficio para los bienes de los procesados sin el previo pago del impuesto, que abonará en su caso el recaudador de costas á descontar del precio del remate;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo propuesto por la Dirección general de lo Contencioso del Estado y con vista de lo informado por la suprimida Dirección general de Contribuciones, se ha servido disponer se manifieste á la Delegación de Hacienda de Salamanca se atenga en los casos consultados á lo dispuesto en la Real orden de 5 de Agosto de 1882 antes citada.—Lo que de Real orden comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 22 de Agosto de 1889.—González.—Sr. Director general de Contribuciones directas

(1) Modificada por el art. 11 del reglamento.

Real orden de 22 de Agosto de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por el Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Málaga, á nombre y representación de dicha corporación municipal, y en alzada del acuerdo de la Delegación de Hacienda de dicha provincia, confirmatorio de cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales;—Y resultando que á virtud de expediente de denuncia por defraudación del impuesto de derechos reales, fué reclamada del notario de Málaga D. Miguel Molina y Terán una copia de la escritura otorgada ante el mismo en 25 de Septiembre de 1883, por la que el Ayuntamiento de la expresada ciudad y en su nombre el Alcalde y síndico de dicha corporación cedió en arrendamiento á D. J. A. L. por el año económico de 1883-84 y por el precio de 111.450 pesetas, los arbitrios establecidos sobre el degüello de reses en el matadero público de la referida ciudad de Málaga; estipulándose que el arrendatario quedaba obligado á ingresar en la Caja municipal cada día del año la parte alícuota que correspondiese del total precio del arriendo:—Resultando que presentado dicho documento en la oficina liquidadora de Málaga en 28 de Junio de 1888, se giró una liquidación contra el Ayuntamiento expresado, por el concepto de transmisión de muebles, núm. 296 de la tarifa, que al 1 por 100 importó para el Tesoro la suma de 1.115,50 pesetas, la que se hizo efectiva el 27 de Octubre del propio año, con más los intereses de demora en la cantidad de 178,32 pesetas por falta de presentación y pago en tiempo oportuno; y como también se hubiese impuesto por haber incurrido en ella la multa correspondiente, se dirigió oficio á la Intervención de Hacienda de la provincia para que se consignara como depósito administrativo en cantidad de 207,85 pesetas, como parte de la multa perteneciente al denunciador:—Resultando que en 12 de Noviembre último, con la representación ya expuesta y autorizado en dicha forma, acudió el Alcalde de Málaga ante la Delegación de Hacienda de la provincia alegando que ninguna clase de arbitrios ha estado nunca sujeta á minoración para atender á esta clase de gastos, y reclamando de las liquidaciones mencionadas; declarándose por dicha oficina provincial en 30 del propio Noviembre bien giradas las liquidaciones recurridas en atención á que, según el art. 18 del reglamento vigente del impuesto de derechos reales, las traslaciones de bienes muebles verificadas á perpetuidad y á virtud de

contrato otorgado ante notario, satisfarán el 1 por 100, siempre que dichos muebles transmitidos no constituyan precio de bienes ó de servicios personales, y en atención á que no hay disposición alguna que declare exentos del pago del impuesto á los ayuntamientos por las adquisiciones de bienes que realicen á su favor:—Resultando que el Alcalde del Ayuntamiento de Málaga en la ya repetida representación acude en alzada de tal acuerdo ante el Ministerio con fecha 22 de Enero de este año, alegando que ninguna clase de arbitrios ha estado jamás sujeta á minoración para responder á esta clase de gastos, ó sea el pago del impuesto, y que si bien se hizo efectivo el de que aquí se trata por contratación, esta autorización la precisa y concede la luy municipal; que por dicho contrato no se ha transmitido un cuerpo por el que se haya obtenido líquida y reconocida cantidad y si sólo el derecho á recaudar por un tanto un arbitrio, y esto no *ad perpetuam*, sino por limitado tiempo, y, por último, que dicho contrato no asegura en totalidad el pago ni representa cantidad fija, y que si por cualquier causa aquél se rescindiera, tendrá que recurrirse á la administración directa, cuyo resultado es inseguro y dudoso:—Visto el reglamento del impuesto de derechos reales en la parte aplicable al caso que nos ocupa;—Y considerando que el art. 18 de dicho reglamento grava con el 1 por 100 á las traslaciones de bienes muebles verificadas á virtud de contrato otorgado ante notario si por dichos contratos se transmiten perpetuamente á favor de cualquier persona, establecimiento, *corporación* ó institución cantidades en metálico, siempre que dichas cantidades no constituyan precio de bienes muebles ó inmuebles ni de servicios personales, sino valor fijado á un contrato que crea derechos y deberes recíprocos entre las dos entidades contratantes, no existe tampoco disposición alguna que declare exentas á las corporaciones populares del pago del impuesto por las adquisiciones que realicen á su favor, sino que antes bien el artículo anteriormente citado las grava y sujeta á dicho pago, al designar obligadas á contribuir á la Hacienda, entre varias otras personas jurídicas, á toda clase en general, y sin distinguir de corporaciones:—Considerando que en este caso ha existido no sólo transmisión de cantidad fija y determinada y á perpetuidad á favor del Ayuntamiento, sino hasta beneficio, por cuanto, aparte de que la mejor gestión de sus intereses le llevó al contrato, es lo cierto que por una cantidad alzada el contrato en cuestión da á la Corporación referida una seguridad y ventaja que no tendría cobrando por sí misma un arbitrio de suyo eventual, sin que pueda objetarse no ser obstáculo para la exacción del impuesto el que el precio del arrendamiento no se entregase de una vez sino en la forma dicha, porque el art. 46 del reglamento,

tratando de salvar esta dificultad, tiene dispuesto que en los contratos en que medie precio que deba entregarse á plazos, la liquidación é inmediata exacción del impuesto siempre será por su total importe;—Y considerando que menos puede aconsejar que se resuelva la alzada en el sentido que por la entidad reclamante se interesa el hecho por la misma alegado, de que si recurrió al arriendo de los arbitrios fué porque á ello le autoriza la ley municipal; porque si por dicha ley se concede el beneficio expresado y cualquiera otro necesario ó conveniente para la mejor administración de las localidades, por la que se rige la Administración y cobranza del impuesto de derechos reales no se liberta como queda expuesto á las municipalidades del pago por las adquisiciones de todas clases que realicen, y no puede, por tanto, el Ayuntamiento expresado optar al beneficio que solicita;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo dispuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la alzada interpuesta por el Ayuntamiento de Málaga, confirmando en consecuencia el acuerdo de la Delegación.—De Real orden lo digo á V. S. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 22 de Agosto de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el expediente instruído contra D. T. C. por faltas cometidas como liquidador del impuesto de derechos reales;—Y resultando que en contestación á varias comunicaciones dirigidas al liquidador de S. D. por el administrador de contribuciones de la provincia de Logroño, ordenándole expediera certificaciones de los débitos que aparecían por el impuesto de derechos reales, á fin de apremiar á los morosos, en 4 de Marzo de 1889, D. C. B., liquidador de aquel partido, dirigió una comunicación á dicha oficina provincial, de la que aparecían graves cargos contra su antecesor D. T. C., actual registrador liquidador de A.:—Resultando que en cumplimiento de órdenes de la expresada oficina provincial se ha expedido certificación por el liquidador de S. D., de la que aparece que desempeñando dicho cargo D. T. C. se presentó á liquidar en 14 de Abril de 1888 un documento expedido á favor de D. C. M. M. por fallecimiento de D. A. M., y que en el mismo día se practicó la liquidación, importante por cuotas para el Tesoro 772 pesetas 11 céntimos, que fueron ingresadas, extendiéndose á favor del interesado la oportuna carta de pago

por D. T. C., el cual no sentó esta cantidad en el libro registro de liquidación de documentos ni la ingresó en el Tesoro:—Resultando que con fechas 2 y 16 de Agosto de 1888 se han impuesto á varios contribuyentes morosos por la Delegación de Hacienda de la provincia de Logroño multas que suman la cantidad de 330,33 pesetas, cuyas multas aparecen consignadas en la casilla correspondiente del libro de liquidaciones de aquella oficina, así como también constan en el libro-registro y expedientes de su razón que obran en el Negociado de derechos reales de la oficina provincial; y no existiendo el papel de pagos al Estado en que debieran satisfacerse, se disponía el actual liquidador á expedir certificación del débito para instruir el oportuno expediente de apremio, cuando por el Oficial del Registro D. S. Z. se le aseguró que el importe de ellas se había cobrado por D. T. C., sin que éste se cuidara de hacer efectivo el ingreso en dicho papel; y que ante tal afirmación reclamó los documentos, y en los mismos aparecen las notas explícitas y terminantes firmadas por el referido C., justificativas del pago de cuotas y multas:—Resultando que trasladado el D. T. C. al Registro de la propiedad de A. no ha sido en él más moral que en el de S. D. de la C., pues en los meses de Octubre y Noviembre de 1888 ha cobrado cantidades á varios contribuyente por impuesto de derechos reales que suman 609,02 pesetas las cuales no han ingresado en el Tesoro:—Resultando que en los expedientes formados al liquidador de A. D. T. C., como liquidador de S. D. de la C. y de A., se han formulado por la Administración de Contribuciones de la provincia los oportunos pliegos de cargos señalando á aquél diez días para contestarlos, cuyo plazo ha dejado trascurrir sin alegar nada en su defensa:—Resultando que de certificación expedida por el Oficial primero de la Administración de Contribuciones de dicha provincia consta que en 22 y 23 de Agosto de 1888 se comunicó á los liquidadores y administradores subalternos de los partidos la circular de la Dirección de Contribuciones de 10 de aquel mes, disponiendo que desde el 25 del mismo la recaudación del impuesto de derechos reales se hiciera directamente por los administradores subalternos;—Y resultando que en 8 de Abril y 29 de Mayo últimos el Delegado de Hacienda de L. ha dictado acuerdos en dichos expedientes de conformidad con lo propuesto por el Administrador de Contribuciones y Abogado del Estado, declarando que procede: 1.º, que se eleve el expediente á la Dirección general de Contribuciones; 2.º, la separación del Cuerpo de D. T. C., actual registrador, liquidador de A.; 3.º, que se le declare responsable de las cantidades de 772,11 y 609,02 pesetas por el impuesto de derechos reales que ha dejado de ingresar, con más los intereses legales; 4.º, que se pase el tanto de culpa

á los tribunales ordinarios á los efectos procedentes en justicia, y 5.º, que se ordene al liquidador de S. D. de la C. exija por los medios reglamentarios á los contribuyentes las 339 pesetas 33 céntimos en concepto de multas, que por no haber satisfecho en papel de pagos al Estado, no pueden estimarse legalmente satisfechas; y estos acuerdos no consta hayan sido cumplidos más que en el primer extremo:—Considerando que con arreglo al artículo 110 del reglamento sobre impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881, hoy vigente, el pago del impuesto debe acreditarse por notas puestas por el liquidador en el documento liquidado, *cuya nota debe considerarse como carta de pago extendida á favor del interesado*, sin perjuicio de expedir otra que debe quedar archivada en el Registro, de cuyo precepto se deduce que el liquidador D. T. C. es el responsable del importe de las liquidaciones de que se trata, puesto que de ellas expidió el oportuno documento acreditativo del pago, y de consiguiente debió sentarlas como ingresadas en el libro diario de liquidación y entregarlas al Tesoro:—Considerando, por lo que hace referencia á las multas impuestas á algunos contribuyentes del partido de S. D. de la C., por no haber satisfecho el impuesto oportunamente ó presentado los documentos á liquidar, que consta acreditado que entregaron el importe de aquéllas al liquidador D. T. C., y que éste consignó el pago de las mismas en el documento liquidado; es decir, en la forma prescrita en el citado art. 110 del reglamento del impuesto:—Considerando que si bien es cierto que según el art. 182 de la ley del Timbre, las multas deben satisfacerse en el de pagos al Estado, no se opone de una manera terminante á este precepto el que se hagan en metálico, si el funcionario que debe percibirlos acepta esta forma de pago para formalizarlas en el papel correspondiente, y como á favor de los contribuyentes de que se trata se expidió por el liquidador de S. D. de la C. la carta de pago de las multas en cuestión en la forma prevenida por el artículo 110 del reglamento sobre impuesto de derechos reales, sería poco equitativo el exigirles de nuevo el pago, haciéndoles responsables de faltas del funcionario encargado de la liquidación, siendo lo más justo que lo sea éste:—Considerando que es evidente que D. T. C., sustrayendo ó aplicando á sus usos propios cantidades percibidas como liquidador recaudador del impuesto de derechos reales de los partidos de S. D. de la C. y A., ha realizado hechos que pueden estimarse como previstos en los arts. 405 ó 407 del Código penal:—Considerando que por el art. 6.º de la ley de Administraciones subalternas, de 11 de Mayo de 1888, se encomienda á éstas la recaudación del impuesto de derechos reales; que interpretando esta disposición legal se ha dictado por la suprimida Dirección gene-

ral de Contribuciones una circular en 10 de Agosto siguiente, aprobada por Real orden de 30 del mismo mes, disponiendo que al efecto indicado los Registradores, liquidadores de los partidos entreguen á los contribuyentes las oportunas hojas de liquidación, y una vez hecho el ingreso, se expida la carta de pago al contribuyente:—Considerando que consta probado que el citado mes de Agosto se trasladó dicha circular al liquidador de A., D. T. C., y que en los meses de Octubre y Noviembre siguientes ha continuado ejerciendo funciones de recaudador del impuesto de derechos reales, y lo que es más punible, no ha ingresado en el Tesoro el importe de algunas, que asciende á la suma de 609,2 pesetas, hecho que puede constituir el delito de prolongación de funciones públicas, que define y castiga el art. 385 del Código penal:—Considerando que es evidente que se han cometido por D. T. C. faltas demoralidad que debieran dar lugar á su *separación* del cargo de liquidador de A., que actualmente desempeña, si fuera un funcionario de nombramiento de este Ministerio, pues en este caso sería aplicable el art. 137 del vigente reglamento del impuesto dictado para el cuerpo de liquidadores, que no llegó á crearse; pero habiendo que acudir á las penalidades conignadas en el de 14 de Enero de 1883 para los registradores liquidadores, lo que procede con arreglo á su art. 153 es que se le suspenda en el cargo por tiempo indefinido, sin perjuicio de dar cuenta al Ministerio de Gracia y Justicia á los efectos que procedan;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo consultado por esa Dirección general, sé ha servido declarar: 1.º, que D. T. C. es responsable de las cantidades de 772 pesetas 11 céntimos y 609 pesetas 2 céntimos que ha recaudado por impuesto de derechos reales y no ha ingresado, y de 339 pesetas 33 céntimos de multas que también ha percibido y no ha invertido en papel de pagos del Estado, con más los intereses legales correspondientes; 2.º, que procede acordar la suspensión por tiempo indefinido de dicho funcionario con el cargo de liquidador y dar traslado de esta Real orden al Ministerio de Gracia y Justicia, del que depende como Registrador, á los efectos que procedan; 3.º, que pudiendo estimarse que hay méritos para proceder criminalmente contra el don T. C. por los delitos de malversación de caudales y prolongación de funciones públicas, procede pasar el tanto de culpa á los tribunales, á cuyo efecto deberá remitirse el expediente á la Dirección general de lo Contencioso para que comunique al representante del Estado ante aquéllos las instrucciones oportunas.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 29 de Agosto de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. L. B. contra el fallo de la Delegación de Hacienda de esta provincia que desestimó su reclamación contra ciertas liquidaciones giradas por impuesto de derechos reales;—Y resultando que en 13 de Noviembre de 1888 presentó D. L. B. en la oficina de liquidación del impuesto de derechos reales de esta capital cuatro escrituras públicas, la primera de promesa de venta, otorgada ante D. José Gonzalo de las Casas en 29 de Julio de 1887; la segunda sobre declaración de pertenencia de dichos derechos, otorgada ante D. Luis González en 31 de Julio de 1887; la tercera de la misma índole que la anterior, aunque con distintos otorgantes, ante D. José Gonzalo de las Casas en 28 de Enero de 1888, y la cuarta de compra-venta, ante dicho notario en 8 de Noviembre de 1888:—Resultando que giradas las liquidaciones por la oficina, calificó los documentos como constitutivos de un solo contrato, las escrituras de promesa de venta y compra-venta, aplicando el concepto 29 de la tarifa y tipo del 3 por 100 sobre el precio de 20.000 pesetas, importe de la transmisión, y entendiendo que el derecho partía de la primera escritura, que es la que devengaba impuesto, y no habiéndose presentado en plazo reglamentario se le impuso la multa é intereses de demora correspondientes; las otras dos escrituras las calificó como contratos de cesión, aplicando el concepto 24 de la tarifa al tipo de 3 por 100 sobre el precio de la cesión:—Resultando que satisfecho el impuesto y no hallándose conforme con las liquidaciones giradas, D. L. B. reclamó contra ellas ante la Delegación de Hacienda de esta provincia, fundándose en que las dos escrituras de promesa de venta y compra-venta sólo constituyen un contrato prometido por la primera y consumado por la segunda, por lo cual ésta es la que debe servir de base para la liquidación, siendo en su vista improcedente la multa é intereses exigidos por la escritura de promesa de venta, que á su juicio no devenga el impuesto; respecto á las otras dos escrituras de declaración, entendiendo que no devengan impuesto, pues no son tales cesiones, sino las declaraciones de los efectos de un mandato de D. A. V. á D. P. P. A., y del reclamante á favor de ambos, sin que haya habido transmisión alguna en las dos escrituras, por lo que se ha causado por la oficina un triple pago á una sola transmisión, solici-

tando en su consecuencia le sean devueltas 1.777 pesetas pagadas de más:—Resultando que la Delegación acordó desestimar la reclamación por entender bien giradas las liquidaciones y bien exigidas las multas é intereses;—Y resultando que, notificado el fallo al interesado ha acudido á este Ministerio en tiempo hábil, reproduciendo los argumentos de su anterior escrito, y solicitando la devolución que tiene pedida:—Considerando que, según el artículo 34 del reglamento, el impuesto debe exigirse con arreglo á la verdadera naturaleza del acto ó contrato liquidable, sea cualquiera la denominación dada por los interesados:—Considerando que, si bien llaman promesa de venta á la primera escritura, no puede dársele en absoluto tal nombre, pues comprende dos actos, la venta de los 60.000 pies que en el acto se entregan de ciertos terrenos por el precio de 20.000 pesetas, con lo cual quedó consumado el contrato con todos los requisitos que lo califican como compra-venta y la promesa de venta del resto del terreno hasta los 1.075.775 pies que lo constituyen:—Considerando que la escritura que debe servir de base para la liquidación es la primera, por lo cual no habiéndose presentado dentro del plazo legal, son procedentes las multas é intereses por la oficina de liquidación exigidos:—Considerando que la liquidación girada en las dos escrituras llamadas de declaración es la procedente, pues no puede admitirse el dicho del interesado de que en ellas no ha habido trasmisión alguna, supuesto que dicha declaración viene á constituir una verdadera trasmisión en virtud de la cual D. P. P. A. cede en la primera escritura á D. A. V., y éste en la segunda al reclamante B., los derechos adquiridos en la escritura llamada de promesa de venta sobre los bienes inmuebles que á su favor se vendieron y habían de venderse:—Considerando que si no se probase de un modo fehaciente por documento de fecha anterior la propiedad de los bienes ó derechos á favor del que obtuvo el reconocimiento, y sólo se considerase probado por la simple confesión de las partes, pocas serían las declaraciones de propiedad que contribuirían al impuesto, por ser sumamente fácil afirmar que dicha propiedad pertenecía á aquel á cuyo favor se declara;—Y considerando que ya en la Real orden de 16 de Abril de 1865 se exige, para que estas declaraciones no se reputen como cesión, que el cedente acredite con documento público anterior al otorgamiento de la escritura de venta que obra por comisión ó mandato especial del cesionario, y nada de esto se ha justificado en el presente caso;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo informado por la suprimida Dirección general de Contribuciones y por la de lo Contencioso, se ha servido confirmar el acuerdo apelado, desestimando el recurso interpuesto por D. L. B.—De Real

orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos:—
Dios, etc.—*González.*—Sr. Director general de Contribuciones
directas.

Real orden de 10 de Octubre de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el expediente instruido á instancia de don L. M. B. y R., vecino de Murcia, solicitando la revocación del fallo dictado por la Delegación de Hacienda de aquella provincia en expediente seguido en reclamación contra la liquidación girada por la oficina liquidadora de la capital, en vista de la escritura de venta á censo enfiteútico otorgada á favor del reclamante por D. M. M. R. y D. J. G. R.:—Resultando que por escritura otorgada por éstos en 24 de Mayo de 1888 ante el notario de Murcia D. Pedro Manresa y Calatayud cedieron al reclamante D. L. M. B. el dominio útil de un trozo de terreno de regadío sito en el partido de San Benito, término de la ciudad de Murcia, constituyendo éste sobre dicha finca y á favor de los cedentes un censo enfiteútico perpetuo, redimible con un canon ó pensión anual de 353 pesetas con 10 céntimos, expresándose que si se realizase la redención se capitalizará al 5 por 100, siendo, por tanto, el capital 7.072 pesetas:—Resultando que, presentada esta escritura en la oficina liquidadora de la capital en 12 de Junio del año último, se giró en 14 del mismo mes, á nombre de don L. M. B., una liquidación por el concepto de derechos reales, número 31 de la tarifa, al 3 por 100 sobre 11.770 pesetas como capital del censo, arrojando una cuota para el Tesoro de 353 pesetas, que fueron ingresadas en 22 de dicho mes, según aparece de las notas puestas al pie del documento:—Resultando que aquel interesado interpuso reclamación ante la Delegación de Hacienda de la provincia en 3 de Julio del año último, sosteniendo que la liquidación debió girarse á razón del 3 por 100 del capital de 7.072 pesetas, fijado al censo en la condición octava de la escritura, según lo cual no debió satisfacer más que 211 pesetas 86 céntimos, en lugar de las 353 pesetas 10 céntimos satisfechos, y solicitando la devolución del exceso:—Resultando que, denegada aquella petición por la Delegación de Hacienda de la provincia de Murcia, confirmandose la liquidación impugnada, se ha interpuesto el presente recurso de alzada, reproduciendo sustancialmente los fundamentos expuestos en la primera reclamación:—Vistos los arts. 2.º, 3.º y 4.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881 y los arts. 3.º, 4.º, 8.º, 12, 33, 36 y 44, párrafo segundo del 68,

74. párrafo quinto del 119 y el 141 del reglamento del impuesto, así como las Reales órdenes de 17 de Noviembre de 1863 y 24 de Diciembre de 1867:—Considerando que versando la reclamación que ha dado lugar á la presente alzada sobre si ha de servir de base para la liquidación del impuesto que corresponde pagar por la escritura de venta á censo otorgada á favor del reclamante, el capital que en la misma se fija como correspondiente al censo, ó el que resulte de la capitalización de la pensión al 3 por 100, es indudable que la reclamación debe entenderse dirigida contra la liquidación y no implícitamente de devolución, como se expresa en el acuerdo apelado:—Considerando que aunque las Reales órdenes de 17 de Noviembre de 1863 y 24 de Diciembre de 1867 dispusieron que se estimase siempre como base para la liquidación de las constituciones de censos el capital que resultase de capitalizar la renta al 3 por 100, cualquiera que sea el valor en que le apreciases los interesados, es lo cierto que el derecho vigente se encuentra contenido en el art. 8.º del reglamento, según el cual, la constitucion, reconocimiento, modificación ó extinción de los derechos reales impuestos sobre bienes inmuebles satisfarán, por regla general, el 3 por 100 del capital constituido, reconocido, modificado ó extinguido:—Considerando que, tanto por los términos en que está redactado dicho artículo, como por lo que se dispone en su análogo el 12 del reglamento respecto á la liquidación de pensiones y se declaró en acuerdo de la suprimida Dirección general de Contribuciones de 2 de Abril de 1878, cuando en la constitución de pensiones ó censos conste el capital del censo, no hay necesidad de averiguarlo capitalizando la pensión:—Considerando que, expresándose en la escritura liquidada el capital del censo, ha debido girarse la liquidación tomando como base el valor de 7.062 pesetas en vez de las 11.770, producto de la capitalización, y por lo tanto el contribuyente ha pagado de más el exceso correspondiente al 3 por 100 de la diferencia, que debe devolversele:—Considerando que tratándose en la escritura de 24 de Mayo de la cesión del dominio útil de cierto terreno de regadío, reservándose los cedentes los derechos correspondientes al dominio directo, es indudable que además de liquidarse á nombre de éstos la constitución del censo, ha debido liquidarse á nombre de D. L. M. B. la adquisición del terreno á su favor, tomando como base el valor del mismo sin deducción del capital correspondiente al censo, en armonía con lo dispuesto en el art. 76 del reglamento:—Considerando que habiéndose girado la liquidación del censo á nombre del adquirente del dominio útil, ó sea del reclamante cesionario de la finca mientras que el censo se constituye por éste á favor de los cedentes, la liquidación impugnada no se ajusta á lo que dispone el art. 33 del reglamento, y

por consiguiente no debe prevalecer, girándose otra á nombre de los verdaderos adquirentes del derecho real que se constituye:—Considerando que aparte de la resolución del recurso interpuesto, al Ministerio corresponde, según lo dispuesto en el párrafo quinto del art. 119 del reglamento, acordar todas las disposiciones que tiendan al exacto cumplimiento de las prescripciones relativas al impuesto:—Considerando que aunque en la escritura en cuestión no se expresa el valor de la finca enajenada ó cedida al reclamante, la Administración tiene medio de averiguarlo, exigiendo el cumplimiento de lo prevenido en el art. 34 del reglamento con arreglo á la verdadera naturaleza del acto ó contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, y debe estimarse que el acto causado de transmisión de la finca enajenada á D. L. M. B. es el de cesión de bienes á título oneroso y no el de compraventa, por faltar al contrato los requisitos de fijarse precio cierto y consistente en dinero:—Considerando que debiendo tramitarse el expediente de devolución en la forma que previenen los arts. 142 y siguientes del reglamento, no cabe resolverse en éste acerca de la petición de que se devuelvan las cantidades ingresadas de más, sin perjuicio de que el interesado formule su reclamación en forma;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido resolver lo siguiente: 1.º, revocar el acuerdo apelado en cuanto confirmó la liquidación girada á nombre de D. L. M. B. por el concepto de derechos reales, núm. 31 de la tarifa al 3 por 100 sobre el valor base de 11.770 pesetas; 2.º, declarar nula y sin valor la mencionada liquidación por haber sido girada prescindiendo de lo dispuesto en el art. 33 del reglamento, y con infracción de lo prevenido en el mismo; 3.º, que por la oficina liquidadora de Murcia se practiquen en virtud de la escritura de 24 de Mayo de 1888 dos nuevas liquidaciones, una á nombre de D. L. M. B. por el concepto de «cesiones á título oneroso,» núm. 24 de la tarifa al 3 por 100 sobre el valor que corresponda á la finca que le fué cedida por D. M. M. R. y D. J. G. R., y otra á nombre de éstos por el concepto «derechos reales,» número 31 de la tarifa al 3 por 100 sobre el valor por que se constituye y forma el capital del censo, debiendo tener presente aquella oficina lo dispuesto en los arts. 44, 74 y 82 del reglamento; 4.º, que no ha lugar á resolver en este expediente acerca de la devolución solicitada, reservando al interesado su derecho á reclamarla en tiempo y forma con arreglo á las prescripciones de los arts. 142 y siguientes del reglamento.—Lo que de Real orden comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—González.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 2 de Noviembre de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el expediente instruído á instancia de D.^a M. T. Ll., de esta vecindad, enalzada del acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda de esta provincia, que confirmó cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes:—Resultando que por escritura otorgada en 12 de Enero último, ante el notario de esta corte D. Manuel de Bofarull, D.^a J. M. y Ll. vendió perpetuamente á D.^a M. T. Ll. la participación que de una sexta parte que tenía aquella en la propiedad de una casa sita en el ensanche de esta corte, paseo de Santa Engracia, núm. 56, por el precio confesado de 250 pesetas:—Resultando que la mencionada finca fué adquirida conjunta y solidariamente por la señora vendedora en unión de D.^a M. de la C. D., D.^a E. Ll. y R., D.^a F. G. y P., D.^a M. M. y O. y D.^a D. V. H., en 9 de Diciembre de 1887, estando en la actualidad afecta á un gravamen hipotecario por valor de 130.000 pesetas, parte de precio aplazado é intereses del 6 por 100 anual, costas y gastos, constituido á favor de los primitivos vendedores:—Resultando que presentada esta escritura á la liquidación en 5 de Febrero último, se giró por la oficina liquidadora de esta corte la que consideró procedente por el concepto de «compraventa» núm. 29 de la tarifa, al 3 por 100 sobre el precio confesado, aumentado con el importe de la sexta parte del crédito hipotecario de que responde la finca vendida, arrojando una cuota para el Tesoro de 657,49 pesetas, cuya suma fué satisfecha por la reclamante en 9 del mismo precitado mes:—Resultando que no conformándose la interesada con esta liquidación, acudió reclamando en instancia que presentó en la suprimida Dirección general de Contribuciones, en 20 de Febrero próximo pasado, contra la apreciación hecha por la oficina liquidadora, fundándose en haber girado la liquidación bajo un supuesto erróneo por comprender en el precio el valor de las cargas que pesan sobre la finca, invocando el art. 2.º de la ley y el 74 del reglamento del impuesto de derechos reales:—Resultando que remitida dicha instancia, acompañada de la escritura otorgada en 12 de Enero último, á la Delegación de Hacienda de esta provincia, fué desestimada la reclamación por providencia de 2 de Abril último, notificada en 10 de Agosto siguiente, habiéndose interpuesto en tiempo y forma admisible el presente recurso de alzada, solici-

tando se declare que la liquidación debió girarse sobre el precio de la venta confesado en la escritura, sin deducción ni aumento alguno: = Vistos el art. 3.º de la ley para la administración y realización del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881 y los arts. 4.º, 29, 66, 74 y 82 del reglamento para su ejecución: = Considerando que la cuestión presente está reducida á determinar si el valor tomado por la oficina liquidadora como base para girar la liquidación impugnada es ó no el procedente, con arreglo á las disposiciones que regulan la liquidación del impuesto de derechos reales: = Considerando que, siendo el acto causado en el documento que ha dado lugar á la liquidación objeto del presente recurso una transmisión de bienes inmuebles por el título oneroso de compra-venta, es aplicable al mismo lo dispuesto en el art. 3.º de la ley precitada, según el cual el impuesto recae sobre el valor de los bienes y derechos sujetos al mismo, estableciéndose aquél, tratándose de bienes, con relación al precio en venta: = Considerando que, siendo el precio estipulado en el contrato consignado en la escritura de 12 de Enero último el de 250 pesetas, esta cantidad debió ser el valor base de liquidación, á tenor de lo dispuesto en el precitado precepto legal, sin que la oficina liquidadora tuviese facultad para aumentar el importe del precio fijado por las partes contratantes: = Considerando que, no obstante esta doctrina, la Administración tiene derecho, según lo preceptuado en el art. 82 del reglamento, á comprobar los valores declarados en los actos ó contratos á título oneroso cuando haya motivos fundados para considerar que aquéllos han sido disminuídos: = Considerando que, estando gravada la finca cuya parte se trasmite por la repetida escritura con un crédito hipotecario de 130.000 pesetas, existe fundado motivo para suponer que el precio de 250 pesetas no representa el verdadero valor de los bienes transmitidos, mucho más teniendo en cuenta que si los interesados pudieron, al fijar el precio de la sexta parte de la finca, rebajar á prorrata el importe de la hipoteca, la Administración no puede aceptar que tal gravamen venga á disminuir el valor sujeto al impuesto, por no ser rebajable, á tenor de lo dispuesto en el art. 74 del reglamento, y menos sin que concurra la circunstancia que exige el párrafo segundo del mismo; = S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido revocar el acuerdo apelado, declarando nula la liquidación girada á nombre de D.ª M. T. Ll. por la oficina liquidadora de esta capital, por el núm. 29 de la tarifa, al 3 por 100 sobre el valor de 21.916 pesetas 66 céntimos, reconociendo á la interesada el derecho á que se le devuelva su importe, que podrá ejercitar en tiempo y forma procedente ante la Delegación de Hacienda de

esta provincia, y mandar que, previa la comprobación del valor asignado á la sexta parte de la finca que la reclamante adquiere por la escritura de 12 de Enero de 1889, se gire por la oficina liquidadora de esta corte la liquidación que en su caso sea procedente.—Lo que de Real orden comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*González*.—Sr. Director de Contribuciones directas.

Circular de 5 de Noviembre de 1889 (1).

Algunas Delegaciones de Hacienda en las provincias, dando un alcance que no tienen á las disposiciones de la Real orden de 14 de Agosto último, remiten á esta Intervención general, para examinar y revisar su fallo, los expedientes de defraudación de las diferentes rentas del Estado, en que, por haberse iniciado por gestión de los inspectores de partido ó por denuncia particular, es necesario, una vez firme el fallo condenatorio, satisfacer á quienes descubrieron el fraude la participación que las disposiciones vigentes les conceden del importe de las multas ó recargos.—La mencionada Real orden trata sólo de los expedientes en que se acuerde la devolución de ingresos *indebidos*, según de una manera expresa y terminante dice su disposición primera, y ni por su letra, por lo tanto, ni menos aún por su espíritu, puede considerarse que los expedientes aludidos deban estimarse comprendidos en sus preceptos, y en tal concepto, sujetos al examen y revisión por este Centro los fallos que se dicten para abonar á los inspectores ó denunciadores aquellas participaciones.—Cierto es que para llevar á efecto estos pagos, por la forma en que se verifican los ingresos de las multas y recargos, es de necesidad que proceda una devolución de la parte necesaria del mismo y del cual ha de ser minoración el importe de aquéllos; pero en tal caso no se trata de una devolución de *ingreso indebido* en la verdadera significación de esta frase, ni en la usada en la Real orden de 14 de Agosto último, que no es otra, dado su espíritu, que la de las que se realizan á las mismas personas que hicieron el ingreso

(1) Aunque ya no es necesario que se remitan á la Intervención general los expedientes sobre devolución de ingresos *indebidos* para la revisión del fallo de primera instancia, está en vigor lo que esta circular dispone respecto al modo y forma de dar aplicación á los ingresos en metálico por el concepto de multas y abono de lo que corresponda á los partícipes en las mismas, sin otra modificación que la establecida por el artículo del nuevo reglamento.

ó á los que su derecho representen, por resultar demostrado que se liquidó y cobró á favor de la Hacienda una obligación que después se declara no exigible ó se condona, ó que debió liquidarse á favor de distinta entidad.—En los casos de que se trata, es decir, en los expedientes de defraudación, cualquiera que sea su naturaleza, no concurren aquellas circunstancias cuando por quedar firme el fallo condenatorio y ser llegada la ocasión de abonar á los partícipes en las multas la parte que les corresponde, se precisa realizar una previa devolución del importe de estas participaciones, porque ni el ingreso á que la devolución afecta fué *indebido* con relación al que lo realizó, ni la devolución significa, en estos casos, otra cosa que la práctica de una operación previa necesaria á la ejecución de un pago, que se verifica en concepto de *minoración de ingresos*, para satisfacer un derecho concedido por las disposiciones legales vigentes.—Y aun estas devoluciones, en la mayoría de los casos, serían innecesarias si á los recargos y multas se diere ingreso, en la parte correspondiente al funcionario ó particular que descubrió el fraude, con la aplicación de depósito administrativo, porque en tal caso, llegada la ocasión de abonar aquella participación, las operaciones quedarían reducidas á la devolución del depósito.—Así ocurre con las multas que se imponen á los contribuyentes sujetos al impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, puesto que, si bien el artículo 164 del reglamento para su administración y cobranza dispone que la parte de multa correspondiente al Tesoro se satisfaga en papel de pagos al Estado, el 165 manda que la que corresponda al liquidador, y al denunciante en su caso, se abone precisamente en metálico en la oficina liquidadora y en la Tesorería de la provincia como depósito administrativo, hasta que en tiempo y forma se ordenen las entregas correspondientes á cada uno de los partícipes; y como el penúltimo párrafo del art. 16 del reglamento para la investigación de la Hacienda pública, al establecer que los interesados en los expedientes ingresen en metálico, y directamente en Caja, cuantas cantidades les sean exigibles por recargos ó multas, si los reglamentos especiales no disponen que se verifiquen en papel de pagos al Estado, no supone que la totalidad del ingreso haya de verificarse con aplicación á la cuenta de «rentas públicas» como valores del presupuesto, ni ingrese en el indicado concepto de *depósito administrativo*; como aclaración á la repetida Real orden y á las prevenciones circuladas por este centro en 4 de Octubre último, he acordado manifestar á V. S.: *Primero*. Que los expedientes cuyo fallo está sujeto á la revisión prescrita por la Real orden de 14 de Agosto del corriente año son sólo aquellos en que, por ser declarados *indebidos* los ingresos, deba devolverse su importe ó parte de él á las

mismas personas ó entidades que los verificaron ó á quienes legítimamente representen sus derechos, ó hayan de producir, además de la minoración en «rentas públicas,» un ingreso en las cuentas especiales de partícipes de las mismas. *Segundo.* Que no están, por lo tanto, sujetos á revisión por este centro aquellos expedientes en que se acuerden devoluciones de parte de las multas ó recargos impuestos en expedientes administrativos á defraudadores de las rentas públicas, con el solo objeto de satisfacer la participación correspondiente á los funcionarios ó particulares á cuya gestión se deba el descubrimiento de las defraudaciones, ni ninguna otra devolución que no afecte á los valores del presupuesto. *Tercero.* Que las devoluciones á que se refiere el número anterior, ó sean las de partícipes en multas, se justifiquen con una certificación, de referencia al expediente por cuya virtud se verifique, y en las que se hagan constar los particulares siguientes: *a.* Naturaleza del expediente. *b.* Fecha en que se incoó. *c.* Nombre del interesado en el mismo. *d.* Importe de la multa ó recargo impuesto. *e.* Parte correspondiente á los funcionarios ó denunciadores. *f.* Copia literal del acuerdo en que se disponga la devolución en favor de éstos. *Cuarto.* Que en lo sucesivo, las multas y recargos que se impongan á defraudadores ingresen precisamente en metálico, como previene el art. 16 del reglamento de investigación, sin otra excepción que las que lo sean en expedientes de defraudación de la renta del timbre del Estado y la parte correspondiente á la Hacienda de las que se impongan por el de derechos reales que deben satisfacerse en papel de pagos al Estado; y que al realizarse el ingreso de aquéllas, se aplique la parte correspondiente á la Hacienda á valores del presupuesto, y la que corresponda á los funcionarios ó particulares que tengan derecho á parte de su importe ingrese con aplicación á la cuenta de «operaciones del Tesoro,» acreedores al mismo, como depósito administrativo, cuya devolución se justificará en su día, en la forma prevenida por el número anterior.—Del recibo de la presente y de los cinco ejemplares adjuntos sírvase V. S. dar aviso á este Centro.—Dios guarde á V. S. muchos años. Madrid 5 de Noviembre de 1888.—*A. G. de la Peña.*—Sr. Delegado de Hacienda en la provincia de...

Real orden de 8 de Noviembre de 1889.

Ilmo Sr.:—Pasado á informe del Consejo de Estado en pleno el expediente promovido por D. G. J. R. y M. á nombre de su esposa D.^a M. de la C. de A. y M. L. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Málaga confirmatorio de ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales, dicho Cuerpo consultivo ha emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Señor: Por Real orden de 31 de Mayo último se ha remitido á informe de este Consejo en pleno el expediente promovido por D. G. J. R. y M., á nombre de su esposa D.^a M. de la C. de A. y M. L., contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Málaga confirmatorio de ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales. Resulta de antecedentes que por escritura otorgada ante el notario D. Leopoldo Gómez en 27 de Diciembre de 1887, D. T. de A., atendiendo á la conveniencia de su hija y heredera la citada doña M. de la C., y también á la de sus entenados D. F., D.^a T. y doña D. A. y A., legatarios del quinto de sus bienes, convino con dichos sus sucesores en practicar la liquidación, división y adjudicación de los mismos, haciendo entrega á los interesados en la herencia de lo que á cada uno pudiera corresponder á su fallecimiento; mas no queriendo privarse de aquellos elementos que requería su posición social para vivir decorosamente, por el supuesto 5.^o de la mencionada escritura, estableció que la adjudicación que debía hacerse á su hija de todos los bienes muebles, inmuebles, semovientes, alhajas y metálico se redujese en el día á la nuda propiedad, reservándose el usufructo universal de todos ellos.—Presentada esta escritura en la oficina liquidadora el 28 de Enero del año próximo pasado, y comprobados los valores declarados, de cuya operación resultó un aumento aceptado por los interesados, se practicaron las liquidaciones correspondientes á cargo de D.^a M. de la C. A., por el núm. 193 de la tarifa, en concepto de herencia sobre el 75 por 100 del valor comprobado de los bienes adjudicados, y por el de ajuar de casa sobre el valor de los muebles y ropas, habiéndose satisfecho estas liquidaciones el 12 de Marzo del mismo año.—En esta misma fecha D. G. J. R., representante de dicha interesada, acudió á la Delegación de Hacienda en solicitud de que se rectificase la referida liquidación, fundándose en que el capital base de la misma debía ser el 25 por 100, toda vez que se reservaba el usufructo

universal de todos los bienes, y la indicada oficina confirmó las liquidaciones practicadas, en atención á que reservándose el donante dicho usufructo, cuyo valor debía estimarse en el 25 por 100, era evidente que la nuda propiedad que se transmitía representaba el 75 por 100 restante. Contra este acuerdo se alzo el interesado en tiempo hábil, y la Dirección general de Contribuciones, teniendo en cuenta que al transmitir D. T. de A. á su hija D.^a M. la nuda propiedad con la reserva del usufructo universal de sus bienes, debía entenderse esta frase respecto á su totalidad y no á la universalidad de los derechos que unidos á la nuda propiedad constituían una mayor que el usufructo, propone que se desestime la alzada y se confirme la resolución apelada; mas la de lo Contencioso del Estado, entendiendo, por el contrario, que dentro de la palabra usufructo universal iba también comprendido el uso y habitación de todos los bienes, fué de parecer que procedía revocar el acuerdo de primera instancia y declarar nulas las liquidaciones giradas, sustituyéndolas con otras que deben practicarse sobre el 25 por 100 del valor comprobado de las fincas y derechos reales, objeto de la donación por el número 89 de la tarifa, y por el 296 el de los muebles y semovientes, declarando el derecho que la misma interesada tiene á la diferencia que ingresó de más, y por último que el liquidador gire las correspondientes á D.^a T., D. F. y D.^a D. A. y A. por los derechos que adquieren, ó que se consigne la razón de no exigir el impuesto.—Con Real orden de 7 de Marzo de este año se pasó el expediente á informe de la Sección de Hacienda de este Consejo, y en 3 de Abril siguiente lo evacuó en el sentido de que procedía revocar el acuerdo apelado y resolver el asunto en los términos que propone la Dirección general de lo Contencioso.—Examinado este asunto por el Consejo, manifestará á V. E. que el art. 34 del reglamento vigente de derechos reales previene, que para la exacción del impuesto establecido por la ley de 31 de Diciembre de 1881 se tenga necesariamente en cuenta la naturaleza del contrato, sea cualquiera la denominación que las partes quieran darle; y como quiera que en el caso presente el derecho que en realidad trasfiere D. T. de A. á su hija D.^a M. de la C., y á sus entenados, se encuentra bien definido en el supuesto 5.º de la escritura de 27 de Diciembre de 1887, á él se debe acudir forzosamente para determinar lo que dichos interesados han adquirido. Desde luego se echa de ver en la referida escritura que el principal objeto del que trasmite al dividir y adjudicar en vida los bienes que sus herederos han de disfrutar en pleno dominio á su fallecimiento, no es otro que el evitar toda discusión ó desavenencia que entonces pudiera suscitarse; pero no queriendo de ningún modo desprenderse como terminantemente lo declara de los elementos

necesarios á su decorosa subsistencia, consigna en el mencionado supuesto quinto que la adjudicación que por la referida escritura hace, se entienda reducida en el día solamente á la nuda propiedad de todos los bienes, reservándose el usufructo universal de los mismos; ahora bien, divididos como se hallan por la regla primera, art. 66 del reglamento citado, los cuatro derechos de usufructo, de nuda propiedad, de uso y habitación, señalándose á cada uno el 25 por 100, es indudable que á los expresados herederos sólo se les pueda exigir el impuesto sobre dicho 25 por 100 del importe de los bienes por el derecho único de nuda propiedad que adquirieren. Ciertamente es que al ocuparse la regla tercera de este mismo artículo de los usufructos de carácter general constituídos por testamento, se señala el 25 por 100 al usufructuario y el 75 al nudo propietario hasta completar el derecho correspondiente á la sucesión; pero no existiendo ésta aun en concepto de herencia, sino como donación *inter vivos* con ciertas cláusulas y condiciones que determinan su verdadero carácter, por más que la referida transmisión se haya verificado en forma de testamentaria por convenir así á los fines y propósitos del donante, es evidente que no puede dársele más extensión y alcance que el que taxativamente se consigna en el repetido supuesto quinto de la escritura presentada en la oficina liquidadora de Málaga. = En vista de lo expuesto, el Consejo, de acuerdo con lo informado por la Sección de Hacienda, es de opinión que procede revocar el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Málaga, declarando nulas las liquidaciones practicadas por las oficinas de aquella capital á cargo de D.^a M. de la C. A. y girarse otras á dicha interesada, sirviendo de base el 25 por 100 del valor comprobado de las fincas y derechos reales, objeto de la donación, según los números correspondiente de tarifa; que en su virtud se debe devolver á la reclamante ó á su representante legal la diferencia que ingresó de más, y que una vez ya presentada á la liquidación del impuesto la escritura de 27 de Diciembre de 1887, por la que se adjudica la nuda propiedad de ciertos bienes á D.^a T., D. F. y D.^a D. A. y A., re practique la liquidación correspondiente al derecho de estos últimos, si no se hubiese verificado aún, lo cual no consta en este expediente; = Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone. = Lo que de Real orden comunico á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes. = Dios, etc. = *González*. = Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 15 de Noviembre de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el expediente instruido á instancia de don P. S. en reclamación de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales;—Y resultando que por escritura otorgada en 15 de Enero último ante el notario de esta corte D. José Montaut y Trigueros, la Sociedad «C. I. y C.» cedió, adjudicó ó transmitió á favor de la Sociedad anónima «F. de M.» en pago de un saldo todo su activo, valorado en 108.977 pesetas 96 céntimos, quedando aquélla disuelta:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina de liquidación de esta capital, se giró la señalada con el núm. 3.932 al 1 por 100, con arreglo al art. 18 del reglamento del impuesto de derechos reales y núm. 296 de la tarifa, como transmisión perpetua de bienes muebles, y su importe, que ascendió á 1.089,78 pesetas, se ingresó en 23 de Febrero del corriente año:—Resultando que D. P. S., por sí y en representación de la Sociedad «F. de M.,» reclamó de dicha liquidación ante el Delegado de Hacienda de esta provincia, por estimar que, con arreglo al art. 14 de dicho reglamento, sólo ha debido exigirse el 0,50 por 100 del capital transmitido:—Resultando que el Delegado de Hacienda ha dictado acuerdo en 8 de Mayo último, confirmando la liquidación reclamada, y que en tiempo hábil ha acudido á este Ministerio el D. P. S., solicitando la revocación de dicho fallo:—Considerando que, si bien es cierto que por el art. 14 del reglamento del impuesto se dispone que se liquiden al 0,50 por 100 las adjudicaciones que al disolverse una Sociedad se hagan á los socios ó á otra Sociedad, tal precepto no puede ser aplicable al caso en que la adjudicación no sea en pago del capital aportado, sino para satisfacer una deuda que la Sociedad que se disuelve haya contraído;—Y considerando que en armonía con este principio dictó un acuerdo la suprimida Dirección general de Contribuciones en 8 de Noviembre de 1878, declarando que el art. 16 del reglamento de 14 de Enero de 1873, que es el 14 del vigente, no es aplicable en las adjudicaciones en pago ó para pago de deudas que se hagan á los socios, porque entonces esta adjudicación produce el deber de pagar el 3 ó el 1 por 100, según sean inmuebles ó muebles los bienes que se den;—S. M. el Rey (q. D. g), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo consultado por V. I. y lo informado por la Dirección general de lo Contem-

cioso, se ha servido confirmar el acuerdo apelado.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*González*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 22 de Noviembre de 1889.

Ilmo. Sr.:—Visto el expediente promovido por D. R. L. G. sobre devolución de cantidades ingresadas por impuesto de derechos reales;—Y resultando que por escritura otorgada en la villa de G. en 16 de Noviembre de 1887 ante el notario don Teodoro de Molina se adjudicaron á D. R. L. G. por fallecimiento de su esposa, D.^a A. M. M., diferentes bienes inmuebles, por lo que le correspondía como heredero, y en concepto de gananciales y para el pago de las deudas del caudal, que ascendían á 1.825 pesetas:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora expresada, se practicaron entre otras liquidaciones una al 3 por 100 sobre las 1.825 pesetas, que importó 54 pesetas 75 céntimos y fué ingresada en 3 de Diciembre de 1887:—Resultando que por escritura otorgada en 16 de Agosto de 1888 ante el notario D. Pedro Barroso, el D. R. L. G. vendió á D. P. C. una haza ó suerte de tierra adquirida en la testamentaria de su esposa, realizándose la enajenación en precio de 625 pesetas, y presentando el documento en la oficina liquidadora, se giró la correspondiente al tipo del 3 por 100, que importó 48 pesetas 75 céntimos, que se hizo efectiva por D. P. C. en 23 del expresado mes de Agosto:—Resultando que D. R. L. G. ha acudido con instancia de fecha 22 de Agosto de 1888 solicitando la devolución de 48 pesetas 75 céntimos, correspondientes á la finca que ha vendido dentro del año en que le fué adjudicada, y el Delegado de Hacienda de Málaga ha dictado acuerdo en 22 de Marzo del corriente año denegando la devolución solicitada por estimar que no es de aplicación al caso el art. 5.^o del reglamento del impuesto de derechos reales, porque el inmueble enajenado no estaba adjudicado expresa y específicamente para el pago de deudas;—Y resultando que notificado al interesado el acuerdo del Delegado en 29 del citado Marzo, en escrito presentado en 10 de Abril siguiente acudió ante el mismo, alzándose de su acuerdo, habiendo formalizado después su reclamación en otro escrito dirigido á este Ministerio, de fecha 20 de Agosto último:—Considerando que la alzada ha sido interpuesta dentro del plazo marcado por el art. 36 del reglamento de procedimientos:—Considerando

que por el art. 5.º del reglamento del impuesto de derechos reales se determina que en las adjudicaciones de bienes inmuebles en pago ó para pago de deudas se pagará el 3 por 100, sin perjuicio del derecho á la devolución cuando los inmuebles se enajenan para este objeto en el término de un año, á contar desde la fecha de la adjudicación:—Considerando que en el presente caso se ha adjudicado á D. R. L. G., á la defunción de su esposa D.^a A. M., fincas en pago de su haber hereditario, de gananciales y para pago de deudas, ascendiendo éstas á 1.825 pesetas, aunque no se ha fijado determinadamente bienes para este último objeto:—Considerando que el recurrente, dentro del año de la adjudicación, ha vendido una finca de las adjudicadas en 1.625 pesetas, lo cual ha hecho, según expresa en su instancia, para pagar las deudas de la testamentaría, por lo que pide la devolución del 3 por 100 del valor de la finca enajenada, ó sean 48 pesetas 75 céntimos:—Considerando que por Real orden dictada en 29 de Diciembre de 1886, en expediente promovido por D. V. G. V., se declara que cuando los herederos se adjudican bienes determinando qué cantidad es á título de herencia y cuál para pagar deudas, siquiera no se hagan específicamente las adjudicaciones, sino en globo, debe practicarse la oportuna liquidación con arreglo al art. 5.º del reglamento, teniendo derecho á la devolución si se cede ó enajena la parte de inmuebles adjudicados con tal objeto en el plazo reglamentario;—Y considerando que, haciendo aplicación de esta doctrina al presente caso, hay que reconocer en el recurrente el derecho á la devolución que solicita, puesto que se le giró una liquidación por adjudicación en pago ó para pago de deudas y ha vendido una finca por menos valor de las que aquéllas representan dentro del año de las adjudicaciones, por lo que hay que presumir que para solventarlas ha vendido la finca;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo consultado por esa Dirección general, se ha servido revocar el fallo apelado y declarar á don R. L. G. con derecho á la devolución de las 48 pesetas 75 céntimos que solicita.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*González*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Circular de 29 de Marzo de 1890.

Por el Ministerio de Hacienda se ha comunicado á esta Intervención general, con fecha 27 de Febrero último, lo siguiente:

Al trasladar á V. S. el preinserto Real decreto, la Intervención general de mi cargo, deseosa de facilitar la aplicación de sus preceptos y con el fin de que las dependencias provinciales sigan un procedimiento uniforme en la tramitación de los expedientes á que se refiere, exigiendo en cada caso que el acuerdo recaiga previa la justificación en forma del derecho reclamado, ha acordado hacer las prevenciones siguientes:

Personalidad del reclamante.—1.^a Para que una solicitud de devolución de ingresos indebidos pueda prosperar, es ante todo necesario que la reclamación, como todas las económico-administrativas, resulte hecha por parte legítima, ó sea por la persona ó corporación á cuyo nombre se verificara el ingreso cuya devolución se interese, ó por un apoderado, en cuyo caso el poder habrá de reunir las circunstancias señaladas por los arts. 3.^o y siguientes del reglamento de 24 de Junio de 1885, sin que en los casos en que los ingresos aparezcan realizados por una tercera persona, bien por encargo de los adeudantes, ó bien en concepto de agentes intermediarios entre éstos y la Hacienda pública, pueda concederse personalidad para reclamar la devolución á los que materialmente verificaron el ingreso, si para ello no han sido apoderados por la persona ó corporación por cuya cuenta lo realizaron.

Reclamación en tiempo.—2.^a Otro requisito indispensable para que la reclamación sobre devolución de ingresos indebidos pueda prosperar es el de que resulte deducida en tiempo. El art. 28 del reglamento provisional sobre procedimiento determina que han de entablarse dentro del año prescrito por el art. 18 de la ley de administración y contabilidad de 25 de Junio de 1870, cuyo precepto consigna también el reglamento del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes en su art. 144, y sobre este extremo debo llamar la atención de V. S. respecto de lo dispuesto por Real orden de 12 de Junio de 1889, circulada por esta Intervención general con fecha 28 de igual mes, porque dicha Real orden, dictada de conformidad con lo informado por el Consejo de Estado en pleno, declaró que los preceptos del art. 18 de la ley de contabilidad, por referirse á las reclamaciones contra el Estado

á título de daños y perjuicios ó á título de equidad, no tienen conexión alguna con las referentes á devoluciones por el Estado de un ingreso indebido, cuyas reclamaciones se hallan comprendidas en el art. 19 de la misma ley.

Plazo para deducir las reclamaciones.—Con arreglo, pues, á dicha Real orden, que modificó los preceptos del mencionado art. 28 del reglamento de procedimiento, el término para reclamar devoluciones de ingresos indebidos es el de cinco años, contados desde la fecha del ingreso cuya devolución se interese, desde la en que se notifique la resolución dictada por autoridad competente, y de la cual nazca el derecho á solicitar la devolución en los casos en que es necesario que proceda aquélla, ó desde la en que se realice el acto que dé origen al derecho.

Justificación del ingreso por el reclamante.—3.^a Como la devolución de un ingreso supone la existencia de éste, porque de otro modo mal podría tener lugar aquélla, en todo expediente que con tal objeto se promueva debe ineludiblemente justificarse por el reclamante que la cantidad á que afecte la devolución interesada tuvo ingreso en el Tesoro público, y al efecto deberá exigirsele que á su reclamación acompañe el documento que lo acredite, ya sea carta de pago, talón resguardo, recibo talonario, documento debidamente diligenciado ó mitades correspondientes del papel de pagos al Estado (1).

Justificación del ingreso por las oficinas de Hacienda.—Pero como estos justificantes de los ingresos no son por sí solos suficientes á producir una prueba plena de que el Tesoro percibió la cantidad, mientras no se acredite en el expediente su exactitud, previa la oportuna comprobación administrativa, para complemento de ellos deberá unírseles certificación en que esa exactitud se demuestre.

Modo de acreditar el ingreso en el Tesoro, cuando éste se verificó directa é individualmente.—Para ello, como respecto de ingresos el único libro de la administración que constituye prueba de que tuvieron lugar lo es el *Diario de entrada de caudales* á cargo de las Intervenciones de Hacienda, por estas dependencias, y con referencia á dicho libro, habrá de expedirse certificación del asiento que acredite este extremo, para lo cual, si el de que haya de deducirse la certificación hubiera sido remitido al archivo provincial de Hacienda, se procederá en la forma prevenida por los arts. 25 al 27 de la instrucción para el régimen y organización de dichos archi-

(1) Como las cartas de pago del impuesto se archivan en el Registro de la propiedad, el interesado no está obligado á presentarla.

vos, aprobada por Real decreto de 2 de Julio de 1889, puesto que tratándose de certificaciones de oficio no corresponde expedirlas á los archiveros, que sólo extienden, conforme al art. 23 y número 2.º del 13, las que se libran á instancia de parte y no son de las comprendidas en el art. 24.

Modo de acreditar los ingresos formalizados en unión de otros.—En los casos en que los ingresos individuales se verifican en el Tesoro por medio de formalizaciones comprensivas de las sumas de muchos de aquéllos, y en los que por los asientos del expresado libro no es posible precisar si el á que se refiere la reclamación figura ó no comprendido entre ellos, como sucede con las cantidades que recaudan las Administraciones subalternas de Hacienda y con las procedentes de la contribución territorial é industrial, impuesto de cédulas personales y otras, dichas certificaciones expresarán, con referencia á las relaciones unidas á las cuentas correspondientes, á los registros y antecedentes que obren en las oficinas provinciales ó á los informes que faciliten los respectivos funcionarios, la fecha en que se hizo el ingreso por el reclamante, y la del recibo ó formalización de la cantidad en el Tesoro, con los demás valores del impuesto de referencia.

Legitimidad de los recibos talonarios.—Cuando los documentos que el reclamante presente para acreditar el pago á que afecte la devolución lo sean recibos talonarios, se acreditará también en el expediente la legitimidad de los mismos, previa su comprobación con los talones correspondientes, por medio de certificación que expedirá la Administración respectiva.

Justificación de los ingresos en papel de pagos al Estado.—Si el ingreso de cuya devolución se trata tuvo efecto, en todo ó parte, en papel de pagos al Estado, respecto de lo realizado por la Hacienda en esta forma, se justificará aquél por medio de certificación expedida por la dependencia en que se custodien las segundas mitades, que se unirán al expediente de devolución.

Justificación del derecho á la devolución.—4.ª En todo expediente sobre devolución de ingresos indebidos en que se acceda á la solicitud del reclamante deberá resultar justificado el derecho de éste, y por lo tanto la procedencia de la devolución que se acuerde: para este efecto, presentará el interesado los documentos en que se funde su petición, si el derecho nace de actos ó contratos extraños á la Hacienda, ó se unirá al expediente por la Administración copia certificada del acuerdo ó resolución administrativa de que se origine el derecho y certificado que acredite su notificación al

interesado, si por la fecha de aquéllos y la de la reclamación pudiera dudarse que ésta resulte deducida en tiempo oportuno.

Reglas de procedimiento en estos expedientes.—5.^a Como la declaración del derecho á la devolución de un ingreso equivale al reconocimiento de una obligación de la Hacienda, en los expedientes que con tal objeto se promuevan, además de cumplirse las reglas de procedimiento marcadas por el reglamento de 24 de Junio de 1885, se observarán las que determina el art. 24 del reglamento orgánico de la Administración económica provincial para el reconocimiento é intervención de dichas obligaciones; por lo tanto, las Intervenciones de Hacienda, con vista de los expedientes documentados en forma y de las liquidaciones que practiquen las Administraciones respectivas, informarán al Delegado, no sólo sobre la exactitud de las liquidaciones, sino también sobre la procedencia ó improcedencia de las devoluciones que en ellas se interesen.

Resolución del expediente, sus efectos y requisitos previos para su cumplimiento.—6.^a Tramitado el expediente en la forma indicada en los números precedentes, al Delegado de Hacienda corresponde su resolución en primera instancia, así como el disponer el pago de la manera prevenida por la primera parte del art. 28 del reglamento de procedimiento económico-administrativo de 24 de Julio de 1885; pero disponiendo el art. 1.^o del Real decreto de 25 de Febrero del corriente año que dichas resoluciones se notifiquen á los Interventores de las provincias, para que si las estiman lesivas á los intereses del Tesoro apelen de ellas ante el Ministerio de Hacienda, y prohibiendo en su art. 4.^o la ordenación del pago por los Delegados sin previa autorización de la Dirección general del Tesoro público, es evidente que cuando en la resolución se acuerde la devolución de cantidad, el pago no puede disponerse desde luego como indica el citado art. 28, que en este extremo resulta modificado por el mencionado Real decreto, sino que habrá de esperarse para poderlo verificar á que, ó por la expresa conformidad del interesado y del Interventor, ó por el transcurso de los quince días siguientes á la última notificación sin que se haya deducido la apelación, quede firme é irrevocable, y á que la citada Dirección general del Tesoro conceda la autorización para pagar, la cual deberá serle pedida luego que el fallo adquiere aquella firmeza, en cuya ocasión procederá también que por la Intervención se practiquen las operaciones de contabilidad necesarias para las contracciones correspondientes en las cuentas respectivas.

Circunstancias que han de concurrir al ejecutarse el pago.—7.^a Así el artículo 28 del reglamento de procedimientos como el 4.^o del Real decreto de 25 de Febrero último disponen que los pagos por devoluciones se verifiquen como minoración de los ingresos del respectivo concepto del presupuesto en ejercicio el día en que el Tesoro los realice; y de la redacción de ambos artículos dedúcese que para la ejecución del pago es de absoluta necesidad la concurrencia de las dos circunstancias siguientes: 1.^a, que en el presupuesto vigente, al tener lugar, exista igual concepto de ingresos que el á que se refiera la devolución, si el ejercicio económico á que se aplicó el que trate de devolverse se halla ya cerrado, y 2.^a, que los ingresos obtenidos por el respectivo concepto del presupuesto en ejercicio igualen ó excedan á la cantidad á devolver.

Devoluciones por contribución, impuestos ó rentas extinguidas.—La primera circunstancia no concurre en los casos en que se acuerdan devoluciones de ingresos procedentes de contribuciones ó impuestos extinguidos, y como éstos fueron previstos por la Real orden de 3 de Agosto de 1885, con arreglo á lo mandado por ella, las Delegaciones de Hacienda deberán consultar en tales casos sus resoluciones al Ministerio por conducto del centro respectivo, á fin de que pueda autorizarse á éste para que en el primer presupuesto que se redacte comprenda el crédito necesario, quedando, por lo tanto, en suspenso el pago hasta que, obtenido el crédito legislativo, pueda verificarse sin responsabilidad administrativa.

Preexistencia de ingresos que minorar.—La necesidad de la concurrencia de la segunda circunstancia la demuestra la sola enunciación del concepto en que los pagos por devoluciones se realizan, porque siéndolo como minoración de ingresos, claro es que se precisa la preexistencia de éstos, en cantidad igual ó mayor, para poder minorarlos en totalidad ó en la parte necesaria.

Justificación del libramiento y sustitución de documentos que hayan de desglosarse.—8.^a Por último, debiendo justificarse los mandamientos de pago ó libramiento que se expidan por devoluciones de ingresos indebidos con los expedientes originales en que fuere solicitada y acordada la devolución, en los casos en que de los mismos formen parte documentos públicos, cuyo desglose y entrega soliciten los interesados, en uso del derecho que les concede el art. 34 del reglamento de procedimientos, ú otros que deban conservarse en las oficinas provinciales, antes de acordar su devolución ó desglose, deberán sustituirse por copias cotejadas en la forma prevenida por el art. 15 de dicho reglamento ó por certificaciones expe-

didas por las dependencias respectivas, comprensivas unas y otras de los particulares necesarios á demostrar cuanto sea pertinente á la cuestión ventilada, según se dispuso por circular de este centro fecha 28 de Enero último (1).»

No cree necesario esta Intervención general ampliar las anteriores prevenciones con otras referentes á los diferentes conceptos de ingresos que pueden ser objeto de devoluciones, porque los reglamentos especiales para la administración y cobranza de cada uno contienen cuanto pueda ser preciso conocer en cada caso concreto, y se limita, por lo tanto, á recomendar á V. S., para que á su vez lo haga á los funcionarios de las dependencias de esa provincia, el mayor celo en tan importante servicio.

Del recibo de la presente circular y de los ejemplares adjuntos sírvase V. S. dar aviso á este centro.

Dios guarde á V. S. muchos años. Madrid 29 de Marzo de 1890.—*A. G. de la Peña.*

Sr. Delegado de Hacienda en la provincia de...

Real orden de 11 de Abril de 1890.

Excmo. Sr.:—Pasado á informe de las Secciones reunidas de Estado y Gracia y Justicia y Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente promovido por D. L. G., en nombre del Sr. Embajador en esta corte de S. M. el Rey de Italia, han emitido el siguiente dictamen: Excmo. Sr.: Las Secciones, cumpliendo lo dispuesto en Real orden expedida por el Ministerio del digno cargo de V. E., han examinado el expediente adjunto, de cuyos antecedentes resulta: Que D. L. G., á nombre del Sr. Embajador de S. M. el Rey de Italia en Madrid, presentó en la Delegación de Hacienda de la provincia para el cobro de intereses una inscripción de renta perpetua emitida á favor del Hospital de San Pedro y San Pablo ó de Italianos instituido en esta corte; acompañando á este efecto copia del poder otorgado á su favor por el propio Sr. Embajador, en virtud de las atribuciones que como tal le corresponden, y obrando, según él mismo se expresa, como jefe administrador de Obras pías y demás fundaciones pertenecientes á dicho hospital, y otros documentos que en su sentir

(1) Lo prevenido en la regla 8.^a de la precedente circular respecto á la unión de los expedientes originales en que se declaró el derecho á la devolución, como justificantes de los libramientos ó mandamientos de pago, está modificado por el art. 138 del vigente reglamento, cuyo comentario conviene consultar.

abonan la pretensión expuesta. Que el Abogado del Estado en la Delegación de Hacienda, fundándose en que no estaban justificados algunos extremos y en que no podía serle reconocida á G. la personalidad que ostenta por no estar bastantado el poder que acompaña, propuso que se desestimase la pretensión formulada mientras no se subsanasen estos defectos; cuyo informe estimó la Delegación, basada en la Real orden de 3 de Marzo de 1888, como resolución de primera instancia, advirtiendo al interesado su derecho para recurrir en alzada ante la Dirección general de lo Contencioso del Estado. Que de conformidad con lo expuesto, D. L. G. formuló el correspondiente recurso ante el indicado centro directivo, el cual, entendiendo que la tramitación que se ha dado á este expediente es anómala, que no ha sido bien interpretada la doctrina que la Real orden de 3 de Marzo de 1888 establece, y que, de todas suertes, la contradicción, oscuridad y deficiencia de las disposiciones vigentes reclaman que se dicte una medida de carácter general que fije de un modo cierto y positivo las atribuciones de los Abogados del Estado en asuntos como el que ha dado lugar al presente recurso, propuso con este motivo las bases en que debe inspirarse dicha disposición, quedando mientras tanto en suspenso la tramitación del expresado recurso.—Y acordado así por V. E., remite el expediente á informe de estas Secciones, á los demás efectos de la propuesta de la Dirección de lo Contencioso.—Reconociendo desde luego que los preceptos del reglamento que rige para las reclamaciones económico-administrativas, por lo que hace al caso presente, son sin duda alguna deficientes, y que sus disposiciones, interpretadas en armonía con lo establecido por el Real decreto de 14 de Enero de 1886, están en contradicción con lo resuelto por la Real orden de 3 de Marzo de 1888, pudiendo en tal concepto tacharse de anómala la marcha que ha seguido este recurso, no pudiendo desconocerse tampoco que la causa de aquella anomalía, si existe, está en la Real orden mencionada, que en el segundo de sus considerandos expresa que «los particulares, lo mismo que las corporaciones, tienen un perfecto derecho si creen improcedentes las resoluciones de los Abogados del Estado é Interventores de provincias, exigiéndoles datos ó documentos justificativos de personalidad para recurrir en alzada á la Dirección de lo Contencioso ó la Intervención general en su caso, al objeto de que, previo expediente en que se oiga á aquellos funcionarios, se dicte el acuerdo que proceda,» determinando en su parte resolutive «que la Junta de Beneficencia puede, si lo estima oportuno, entablar recurso de alzada contra los acuerdos de aquellos funcionarios.»—Podría, quizás, estar en el ánimo del centro directivo que inspiró dicha Real orden referirse al recurso extraordinario

6 de queja de que hablan los arts. 51 y siguientes del expresado reglamento económico-administrativo; pero indudablemente el llamar resoluciones á los informes más ó menos autorizados acerca de este punto de los Abogados del Estado, y el añadir textualmente que contra sus acuerdos podía entablarse recurso de alzada ante la Dirección de lo Contencioso, arguyen flagrante contradicción á aquel criterio, y de aquí que las Secciones encuentren en este caso ajustado el proceder de la Delegación de Hacienda con lo establecido en dicha Real orden, y del propio modo que, de acuerdo con lo propuesto en el expediente, juzgan necesario desvanecer esta contradicción y llenar aquella deficiencia dictando una medida de carácter general que aclare y complete las disposiciones contenidas en los arts. 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del expresado reglamento, en la cual, dando la debida importancia á los informes de los Abogados del Estado en las cuestiones que surjan acerca de la personalidad de los reclamantes, se respete el principio establecido de que la resolución en primera instancia de las reclamaciones económico-administrativas corresponde, por regla general, á los Delegados de Hacienda.—Así, pues, por todo lo expuesto, y de conformidad con la Dirección de lo Contencioso, las Secciones entienden que, con el expresado carácter de generalidad, debe declarar V. E.: 1.º Que si bien los Abogados del Estado en las Delegaciones de Hacienda tienen facultades para exigir á los reclamantes cuantos datos y documentos estimen pertinentes á demostrar su personalidad, con arreglo á derecho, sólo á los Delegados de Hacienda compete la resolución en primera instancia de los incidentes ó reclamaciones que con este motivo puedan surgir; entendiéndose que dichas autoridades son exclusivamente responsables de los acuerdos que adopten, separándose de lo informado por aquellos funcionarios. 2.º Que contra los fallos de las Delegaciones los interesados podrán deducir el oportuno recurso de alzada ante el Ministerio, siendo la Dirección general de lo Contencioso la encargada de tramitarlo y de proponer resolución.—Tal es la opinión de las Secciones. V. E., sin embargo, resolverá con S. M. lo más acertado.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, con el anterior dictamen, se ha dignado resolver como en el mismo se propone.—Lo que comunico á V. E. para los efectos consiguientes.—Dios guarde á V. E. muchos años. Madrid 11 de Abril de 1890.—*Eguilior*.—Sr. Director general de lo Contencioso del Estado.

Real orden de 4 de Abril de 1890 (1).

Ilmo. Sr.:—Pasado á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente promovido por don J. S., como albacea de D. G. B., sobre pago del impuesto de derechos reales, ha emitido, con fecha 25 de Octubre último, el dictamen siguiente:—La Sección ha examinado el expediente adjunto, del que resulta: Que D. G. B., súbdito alemán, vivió durante muchos años en la ciudad de Málaga, donde otorgó testamento el día 5 de Julio de 1881 ante el notario D. Rafael Gómez Palomo, ordenando que su caudal se distribuyera en los diferentes legados que determinó y designando albacea á D. J. S. G. Que dicho testador falleció bajo la anterior disposición en Cassel (Alemania) el 3 de Julio de 1887, y el 28 de Diciembre de 1888 su albacea solicitó liquidación provisional del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, presentando el inventario de los relictos, entre los cuales figuran créditos que D. G. B. retuvo en su poder, constituídos contra la casa S., de Málaga, é importantes 347.122 pesetas, y la suma en metálico de 119.771 pesetas que se conserva en Alemania. Que la oficina correspondiente giró la liquidación por el total del caudal relicto, que asciende á 791.883 pesetas, y reclamada la operación, fué aprobada por el Delegado de Hacienda de la provincia: Que contra el acuerdo de esta autoridad apeló D. J. S. y G. para ante el Ministerio del digno cargo de V. E., en súplica de que se exceptuasen del tanto por ciento exigible á la sucesión las dos partidas antes relacionadas, referentes al capital en dinero que existe en Alemania y á los créditos contra la casa S. Que la Dirección general de Contribuciones cree que procede estimar el recurso en cuanto su autor pretende que se excluya del impuesto la transmisión del repetido capital en metálico; pero la Dirección de lo Contencioso propone que se desestime la apelación, porque como la liquidación es provisional no infliere ningún perjuicio definitivo á los interesados, que pueden obtener en sazón oportuna las declaraciones á

(1) Entendemos que la doctrina sustentada en esta Real orden, respecto al metálico existente en Alemania á la muerte del testador, no puede aplicarse hoy, teniendo en cuenta lo que dispone el art. 38 del reglamento y lo preceptuado en el art. 10 del Código civil; sin embargo, como el primero se refiere tan sólo á los títulos ó valores y no al metálico, la cuestión puede ofrecer dudas. (Consúltese el comentario al artículo 38.)

que aspiran si resultaren justas. Y que con Real orden de 11 de Julio último se ha remitido el asunto á informe de esta Sección:—Considerando que en el caso consultado hay dos conceptos distintos que se controvierten, referente el uno á la exacción del impuesto respecto de los créditos y relativo el otro al pago de los derechos correspondientes al capital depositado en Alemania:—Considerando que el primero de estos dos puntos aparece explícitamente resuelto por el art. 38 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, en el sentido de que es exigible el impuesto por la cantidad que los créditos representan, pues hallándose éstos constituidos en Málaga contra una razón social que allí gira, y que es de creer que habrá de solventarlos en la misma plaza, en nada puede afectar á las legítimas exigencias del fisco la nacionalidad del primitivo acreedor:—Considerando que esta doctrina no legitima la consecuencia de que la cuota contributiva sobre el valor de tales créditos haya de abonarse inmediatamente, pues se opone á su exacción el art. 50 del reglamento indicado, según el cual la transmisión á título lucrativo no contribuye en los créditos hasta que éstos se realizan, debiendo entre tanto la Administración del ramo determinar bajo su responsabilidad la garantía que asegure los derechos de la Hacienda:—Considerando, respecto del capital dejado por B. en Alemania, que el impuesto sólo puede afectar á las transmisiones de bienes y derechos existentes en España ó relacionados con actos que se ejecutan ó verifican dentro del territorio nacional, pues sería absurdo y por regla general ineficaz el intento de allegar recursos fuera de nuestro suelo para cumplir fines privativos del Estado español:—Considerando, por lo tanto, que si el albacea del finado D. G. B. ha consignado en la relación de los bienes de este extranjero los que radican en el país donde el mismo nació y murió, esta manifestación loable, pero innecesaria, no debe aprovechar al Estado para proporcionarse un lucro que no consienten los buenos principios del derecho internacional;—Y considerando que si la Hacienda española retuviera indebidamente el capital que está en Alemania se privaría á sus legítimos dueños de la posesión y disfrute del mismo durante un tiempo más ó menos largo, viniendo á inferirlos de esta suerte un grave perjuicio, que justifica la actual reclamación, autorizada por el art. 141 del reglamento, que no distingue entre liquidaciones provisionales y definitivas;—La Sección opina: Primero. Que está sujeto al impuesto el capital que representan los créditos constituidos á favor de D. G. B. contra la casa S., de Málaga. Segundo. Que no procede por ahora exigir los derechos correspondientes á tales créditos, si bien la Administración de Contribuciones de Málaga debe determinar la garantía á que alude el art. 50 del reglamento. Y tercero. Que no

puede girarse liquidación alguna sobre el capital existente en Alemania, por hallarse fuera de las prescripciones del citado reglamento.=Y dada cuenta al Rey (q. D. g.), y en su nombre á la Reina Regente del Reino, del preinserto dictamen, se ha servido acordar como en el mismo se propone.=De Real orden lo digo á V. S. para su conocimiento y efectos consiguientes.=Dios guarde á V. S. muchos años. Madrid 4 de Abril de 1890.=*Eguilior*.=Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 6 de Mayo de 1890.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don B. E. y S., vecino de esta corte, contra el acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda de Cuenca en expediente seguido en reclamación contra cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que verificada en 19 de Julio de 1887, y en virtud de lo dispuesto en la ley de 1.º de Mayo de 1855, la subasta de un monte sito en Valparaíso de Arriba, provincia de Cuenca, señalado con el núm. 472 del inventario, quedó el remate á favor de D. P. D., como mejor postor que fué por la cantidad de 43.000 pesetas, quien verificó el pago del primer plazo al contado en 22 de Agosto siguiente, y en el mismo día, por comparecencia ante el Juzgado, cedió el remate á favor de D. B. E., que aceptó en aquel acto, expresándose en la diligencia en que se consignó aquella cesión que la adjudicación de la finca por la Dirección general de Propiedades y Derechos del Estado tuvo lugar en 17 de Agosto ya citado:—Resultando que en 23 del mismo mes se otorgó por el Juez de primera instancia de Cuenca la oportuna escritura de venta á favor de D. B. E., como cesionario del rematante:—Resultando que presentada esta escritura á la liquidación del impuesto de derechos reales en la oficina liquidadora de Huete en 25 del mismo mes, se aplazó la liquidación de aquél, según aparece en nota suscrita por el liquidador en 2 de Septiembre, por estar afecta la finca á un censo no reconocido en la escritura, y presentado de nuevo el documento en 5 de Junio de 1888, fué notificada al interesado en 30 de Agosto siguiente la liquidación que se giró á nombre de D. B. E., como cesionario de D. P. D., con una cuota de 1.290 pesetas, girándose asimismo otra á nombre del cedente por el núm. 18 de la tarifa, como adquirente directo del Estado, cuyas dos liquidaciones fueron satisfechas en 5 de Septiembre siguiente:—Resultando que pre-

sentada en 13 de Septiembre la oportuna reclamación contra la liquición girada á nombre de D. B., sosteniendo debió serlo por el núm. 18 de la tarifa y pidiendo la devolución de la suma satisfecha indebidamente, fundándose en que el rematante subastó por encargo del cesionario, y que debía estimársele como adquirente directo por haberse hecho la cesión al otorgamiento de la escritura, la Delegación de Hacienda desestimó aquélla fundándose en que el adquirente directo del Estado es el D. P. D.; que no puede considerarse como tal al reclamante por haber adquirido por virtud de un acto posterior á la aceptación del remate hecho por aquél; en que el Juez ha debido otorgar la escritura á favor del rematante, y en que en la escritura otorgada se reconocen dos actos diferentes y sujetos al impuesto:—Vistos los arts. 5.º de la ley para la administración y realización del impuesto, 28 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, el caso 11 del art. 28 del de 14 de Enero de 1873, las Reales órdenes de 3 de Enero de 1868 y 12 de Junio de 1875 y sus concordantes:—Considerando que el párrafo 8.º del artículo 28 del reglamento vigente sujeta al pago del 0,10 por 100 del capital las adquisiciones hechas directamente de los bienes enajenados por el Estado en virtud de las leyes desamortizadoras de 1.º de Mayo de 1855 y 12 de Mayo de 1865:—Considerando que en tal concepto la cuestión que se discute en la reclamación formulada por D. B. E. es la de si debe considerarse adquirente directo del Estado, como él sostiene, ó si es un nuevo cesionario, como se estima en el acuerdo apelado:—Considerando que siendo el precedente histórico-legal de las disposiciones contenidas en el art. 28 del reglamento vigente las exenciones concedidas en el mismo artículo del de 1873, que respecto á los bienes enajenados por virtud de las leyes desamortizadoras emplea las mismas palabras que aquél, pueden aplicarse al presente caso las disposiciones que aclararon el concepto de adquirente directo á los efectos de la exención concedida entonces:—Considerando que la Real orden de 12 de Junio de 1875 declaró debía considerarse adquirentes directos á los cesionarios que hayan cumplido ó cumplan con las condiciones exigidas en la Real orden de 3 de Enero de 1868, ó con las que pueda establecer la legislación desamortizadora:—Considerando que la Real orden de 3 de Enero de 1868, hoy vigente, al modificar lo dispuesto en el párrafo séptimo del art. 103 de la instrucción de 31 de Mayo de 1855, estableció que los Jueces de primera instancia admitieran las cesiones que hicieran los rematantes, dentro de los diez días siguientes al pago del importe del primer plazo, siempre que este pago se hubiese realizado dentro del término de quince días, marcado en el art. 145 de la instrucción antes citada, ó sea dentro de

los trascurridos desde que practicada la liquidación de cargas se hiciese saber al comprador la obligación de realizar el pago del primer plazo:—Considerando que habiéndose adjudicado la finca en cuestión por la Dirección general de Propiedades y Derechos del Estado en 17 de Agosto y héchose pago del primer plazo en 22 del mismo mes, en cuyo día se formalizó la cesión á favor del hoy reclamante, debe estimarse que se han cumplido los requisitos exigidos por la Real orden de 3 de Enero de 1868 y considerar á D. B. E. como adquirente directo, tal y como lo acredita la escritura otorgada á su favor, á los efectos de aplicar á la adquisición causada las prescripciones del art. 28 del reglamento:—Considerando que, esto establecido, deben estimarse improcedentes las dos liquidaciones giradas por la oficina liquidadora de Huete á nombre de D. P. D. y de D. B. E. por el 0,10 y el 3 por 100 respectivamente, y que debe en su lugar girarse una liquidación á nombre de este último por el tipo señalado al concepto núm. 18 de la tarifa vigente:—Considerando que la nota puesta en el documento con fecha 5 de Septiembre de 1887 por el liquidador de Huete, suspendiendo ó aplazando la liquidación de aquél, no está autorizada por ninguna disposición de las que rigen en el impuesto, é infringe lo que se dispone en el art. 100 del reglamento;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo consultado por esa Dirección general y con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, ha tenido á bien revocar el acuerdo apelado, declarar nulas las dos liquidaciones giradas por la oficina liquidadora de Huete, en vista de la escritura de 19 de Julio de 1887, á nombre de D. B. E. y de D. P. D., reconociendo á éstos con derecho á que se les devuelvan las cantidades indebidamente satisfechas; mandando que se gire en su lugar una liquidación á nombre del primero por el núm. 18 de la tarifa vigente como adquirente directo del Estado, y ordenar se prevenga al liquidador de Huete que en lo sucesivo se ajuste al liquidar los documentos no sujetos á comprobación, á lo prevenido en el art. 100 del reglamento del impuesto.—Lo que de Real orden comunico á V. I. para su conocimiento y demás efectos.—Dios guarde á V. I. muchos años. Madrid 6 de Mayo de 1890.—*Eguilior*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

**Acuerdo de la Dirección general de Contribuciones
de 28 de Junio de 1890.**

Vista la consulta formulada por esa Delegación, relativa á si devengan el impuesto de derechos reales las subvenciones de ferrocarriles;=Y resultando que V. S., en comunicación de 21 de Marzo último, consulta si con arreglo al art. 18 del reglamento del impuesto de derechos reales deberá liquidarse al 1 ó al 0,50 por 100 una escritura de concesión para la construcción de una vía férrea, otorgándose por medio de ley, que se testimonió, una subvención cuantiosa de millones de pesetas «en metálico y sin deducción alguna:»=Resultando que esa oficina opina que el acto no está sujeto al impuesto: 1.º, por no hallarse determinado de un modo expreso en el reglamento ni en la ley; 2.º, por no tener número de aplicación en la tarifa, y 3.º, por las palabras en que la subvención se consigna de «en metálico y sin reducción alguna;» pero no obstante, en atención á que por una Real orden de 6 de Junio, que resolvió un caso análogo, no se determinó si la exención alcanzaba también á las subvenciones, somete el caso en consulta á este centro:—Vista la Real orden de 6 de Junio de 1886, por la que se declara que no devenga impuesto la escritura de concesión de un ferrocarril otorgada á favor del rematante ó del cesionario del remate:—Considerando que el art. 18 del reglamento del impuesto, que esa Delegación supone que pudiera ser aplicable al caso, determina que los actos judiciales ó administrativos, ó contratos ante notarios, por los que se adjudican, declaran, reconocen ó transmiten bienes muebles, devengan el 1 por 100 si la transmisión es perpetua, y el 0,50 si es temporal:—Considerando que en el caso consultado la persona á cuyo favor se otorga la escritura de concesión para la construcción de una vía férrea no adquiere el derecho á la subvención á virtud de la escritura, sino que es la ley que dispuso su construcción la que se la otorga, y no puede ser motivo para exigir el impuesto el que aquélla se testimonie en la escritura;=Y considerando, además, que si la ley á que se alude fija la subvención y preceptúa que se ha de entregar al concesionario *sin reducción alguna*, constituiría una infracción de lo ordenado por el legislador el exigir un impuesto que vendría á ser una reducción de la cantidad en que la subvención consiste;=Esta Dirección general, de conformidad con lo informado por la de lo Contencioso, ha resuelto de-

cir á V. S., en contestación á su consulta, que las subvenciones que concede el Estado á los concesionarios de ferrocarriles no están sujetas al impuesto.=Lo que comunico á V. S. para su conocimiento y demás efectos.=Dios guarde á V. S. muchos años. Madrid 28 de Junio de 1890.=*Manuel María del Valle*.=Señor Delegado de Hacienda de la provincia de Jaén.

Real orden de 2 de Julio de 1890.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. T. T., por sí y á nombre de otros, contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta corte confirmatorio de ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales;—Y resultando que por escritura otorgada en 2 de Marzo de 1882 ante el notario de esta corte D. Francisco Morcillo, D. J. P. M., D. J. M. J., D. P. S., D. J. E. G. y D. J. P. C. compraron la finca del paseo de Santa Engracia, núm. 56, de esta capital, en precio de 90.000 pesetas, que se entregaron de presente, estipulándose en la escritura que la compra ha de entenderse hecha conjunta y solidariamente por los cinco compradores, y que la referida adjudicación, así hecha en conjunto, tiene lugar á título de pacto aleatorio por cuenta exclusiva del sobreviviente de ellos, que será único propietario del inmueble así adquirido, de igual modo que si le hubiese por sí solo adquirido:—Resultando que en escritura otorgada en 5 de Diciembre de 1887 ante el notario de esta corte D. Manuel Bofarull, los cuatro primeros señores citados declararon que por fallecimiento de D. J. P. C., y en virtud de lo estipulado en la escritura de 2 de Marzo de 1882, quedaron dueños del expresado inmueble; y que presentado el documento en que así lo hacían constar en la oficina liquidadora de esta corte, se practicó la liquidación núm. 4.122, por el concepto de legado, núm. 294 de la tarifa, por el 9 por 100 de 26.200 pesetas, valor de la quinta parte de la casa, cuya liquidación, importante 2.358 pesetas se ingresó en 25 de Febrero último:—Resultando que en instancia presentada en 9 de Marzo del pasado año, D. T. T., como apoderado de D. J. P. y demás interesados, acudió á la Delegación de Hacienda de la provincia reclamando de la liquidación, alegando que no se ha trasmitido propiedad alguna con la muerte del Sr. C. á los cuatro sobrevivientes, pues la hubieron desde un principio entera y fueron dueños solidarios de toda la finca; añadiendo que no puede haber legado cuando nadie ha legado nada, y que lo que

hay es un pacto entre varios, aunque se consume con una muerte, concluyendo el solicitante pidiendo se declare que no debe pagarse impuesto, ó que á lo más se debe contribuir con un 3 por 100, pues los recurrentes han adquirido la parte de C. por el título oneroso que consta en la escritura de 1882:—Resultando que el Delegado de Hacienda de esta provincia dictó acuerdo en 4 de Mayo del año anterior, confirmando la liquidación impugnada, y que en tiempo hábil ha acudido á este Ministerio el D. T. T. en la representación que ostenta, solicitando la revocación del acuerdo del Delegado é insistiendo en la pretensión que tiene formulada:—Considerando que habiéndose pactado en la escritura de 2 de Marzo de 1882 que la finca situada en el paseo de Santa Engracia se adquirió por D. J. P., D. J. M. J., D. P. S., D. J. E. G. y D. J. P. C. conjunta y solidariamente, pactándose que el sobreviviente de ellos sería único propietario del inmueble así adquirido, es evidente que al fallecimiento del C. sus copropietarios han adquirido la participación que éste tenía en la finca, que representa una quinta parte de su valor:—Considerando que el pacto consignado en la escritura de 2 de Marzo de 1882, á virtud del cual los cinco compradores de la finca situada en el paseo de Santa Engracia, número 56, no pueden disponer de la participación que les corresponde en aquélla, sino que tienen que reservarla á los condueños que sobrevivan, envuelve una donación *mortis-causa* que debe contribuir por el mismo tipo que los legados, según el grado de parentesco entre el causante y el adquirente, pues así lo determina el art. 2.º de la ley del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881, y el concepto donaciones *mortis-causa* de la tarifa de la misma fecha:—Considerando que no existiendo parentesco alguno entre D. J. P. C. y los que por su defunción han adquirido la participación que éste tenía en la finca relacionada, es evidente que la liquidación girada al núm. 294 de la tarifa es procedente;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido confirmar el acuerdo apelado.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios guarde á V. I. muchos años.—Madrid 2 de Julio de 1890.—*Eguilior*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 2 de Agosto de 1890.

Excmo. Sr.:—Pasado á informe del Consejo de Estado en pleno el expediente incoado en esa Dirección general sobre conveniencia de dictar una disposición dirigida á que las Sociedades no hagan devoluciones de depósito cuando se trate de transmisiones por herencia sin que se acredite el pago del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, ha emitido en 22 de Enero último el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Con Real orden de 22 de Noviembre último se ha remitido á consulta de este Cuerpo en pleno el expediente adjunto instruído con objeto de asegurar al Estado la percepción del impuesto de derechos reales por la transmisión de los depósitos constituidos en los establecimientos mercantiles. Resulta de los antecedentes que en 29 de Agosto del corriente año la Dirección general de Contribuciones directas dirigió á V. E. una razonada comunicación en la que, después de recordar el contenido de la orden del Regente del Reino fecha 20 de Septiembre de 1869, encareció la conveniencia de adoptar una disposición análoga respecto de los depósitos constituidos en el Banco de España ó en cualquiera otra Compañía mercantil, y también respecto de la transmisión de las acciones de los mismos, y para ello propone que se dicte una resolución en la que se ordene: Primero. Que ni el Banco de España, ni ninguna clase de Compañías mercantiles, puedan hacer devoluciones de metálico, valores depositados en sus arcas, ni entrega de intereses, si los que se presentan á solicitarlos fundan su derecho en un título cualquiera hereditario, sin que previamente justifiquen haber satisfecho el impuesto de derechos reales correspondiente. Segundo. Que igual requisito exijan las Sociedades expresadas para autorizar la transferencia de acciones por el título indicado. Y tercero. Que si, por no estar formalizada la testamentaria, no pudiera presentarse el título de adjudicación con la nota de pago del impuesto, puedan los interesados acudir á la oficina liquidadora correspondiente, solicitando la liquidación provisional respecto á los valores que quieran retirar ó transmitir, ó de los intereses que traten de cobrar, presentando al efecto los documentos prevenidos en el art. 61 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881.—La Dirección general de lo Contencioso se manifiesta enteramente conforme con el pensamiento del otro centro directivo; pero cree que la medida que el mismo

propone debería ser objeto de una ley, y que convendría asegurar su cumplimiento con alguna sanción penal. Entiende que la determinación legislativa, además de imprimir mayor autoridad al acuerdo, justificaría mejor que se impusiera á los establecimientos mercantiles una obligación que hoy no tienen, y dice que, como nada les importa su cumplimiento, será ineficaz lo que se decida si no se conmina con alguna responsabilidad á los infractores. El Consejo encuentra más fundada esta segunda observación que la primera. La conveniencia de adoptar las resoluciones indicadas por la Dirección general de Contribuciones directas no puede dudarse ni desconocerse, como tampoco cabe poner en tela de juicio el derecho perfecto del Poder ejecutivo para asegurar á la Hacienda la realización de los tributos establecidos. No sería lícito en modo alguno extender la exención de éstos á actos ó contratos no comprendidos en la ley fiscal; pero promover el eficaz cumplimiento de ella con las disposiciones ó resoluciones reglamentarias es no solamente una atribución natural del Gobierno, sino también un deber que no es posible olvidar. De cumplirlo se trata en el caso presente; si es origen de exacción del impuesto de derechos reales la transmisión de los depósitos constituidos en los establecimientos mercantiles y de las acciones de los mismos, justo es precaver la defraudación con medidas protectoras á los intereses fiscales. Eficaces parecen al intento las que propone la Dirección general, pero conveniente sería completarlas con la determinación de las sanciones penales en que incurrirán los infractores. = Para ello sería necesario, en sentir del Consejo, adoptar un criterio análogo al que inspira el párrafo segundo del art. 172 del reglamento vigente ya citado, según el que, si en juicio ó fuera de él se admitiesen documentos que no hayan contribuído al impuesto, incurrirán en una multa igual al 10 por 100 del importe de los derechos defraudados, y en caso de reincidencia se elevará al 25 por 100, estableciendo así un precepto que habría de formar parte integrante del mismo reglamento para incorporarlo al que en definitiva haya de promulgarse, ya que el que hoy rige sólo tiene el carácter provisional. En resumen, el Consejo cree que se está en el caso de dictar una disposición que se considerará parte integrante del tan repetido reglamento, y en la cual se contendrá la determinación que propone la Dirección general de Contribuciones directas, y además se establecerá que las Empresas y Compañías mercantiles que infrinjan la prohibición á que aquéllas se refieren incurrirán por primera vez en una multa igual al 10 por 100 del valor del impuesto, tipo que en caso de reincidencia se elevará al 25 por 100. = En su consecuencia, S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del

Reino, visto el preinserto informe, se ha servido resolver de conformidad con lo que en el mismo se propone, y en su virtud ordenar: 1.º, que ni el Banco de España ni las demás Sociedades mercantiles y comerciantes puedan hacer devoluciones de metálico y valores depositados en sus cajas á los que funden su derecho en un título cualquiera hereditario si no justifican haber satisfecho el impuesto de derechos reales correspondiente; 2.º, que igual requisito deberán exigir las Sociedades y comerciantes para autorizar la trasferencia de acciones por el título indicado; 3.º, que si por no estar formalizada la testamentaria no pudiera presentarse el título de adjudicación con la nota de pago del impuesto, puedan los interesados acudir á la oficina liquidadora solicitando liquidación provisional respecto á los valores que quieran retirar ó transmitir, presentando al efecto los documentos prevenidos por el art. 61 del reglamento del impuesto; 4.º, que las Sociedades y comerciantes que no cumplan con las prevenciones primera y segunda incurrán en una multa igual al 10 por 100 de los derechos defraudados, que en el caso de reincidencia se elevará al 25 por 100, y 5.º, que esta soberana disposición se considere parte integrante del vigente reglamento del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.
 —*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 2 de Agosto de 1890.

Excmo. Sr.:—Pasado á informe del Consejo de Estado en pleno el expediente promovido por la Sociedad anónima «The Anglo-Spanish Gas Company Limited,» ha emitido con fecha 8 de Enero último el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Con Real orden de 15 de Noviembre último se ha remitido á informe de este Consejo en pleno el expediente instruido en la Delegación de Hacienda de Valencia por consecuencia de la reclamación interpuesta por la Sociedad anónima «The Anglo-Spanish Gas Company Limited» contra la liquidación girada en aquellas oficinas por el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes. Resulta de antecedentes que en 15 de Noviembre de 1886 se constituyó en Londres la referida Sociedad con el fin de explotar en dicha nación, en España y otros países la industria de alumbrado por gas ú otro cualquiera, fijando su capital en 200.000 libras, representadas por 40.000 acciones, de cuya colocación

quedaban encargados los directores de la misma. Presentada en 21 de Enero de 1888 en la oficina liquidadora del expresado impuesto en Valencia el acta de constitución y los estatutos de la Compañía, el 1.º de Febrero siguiente, se giró una liquidación importante 25.000 pesetas, á razón de 50 céntimos por 100 de las 200.000 libras indicadas, exigiéndose además la suma de 2.500 pesetas como multa, por no haberse presentado los documentos dentro del plazo de dicho mes que señala el reglamento para los otorgados en el extranjero; 1.085 pesetas por interés de demora, y lo correspondiente por premio de liquidación y notas. No habiéndose satisfecho las cantidades liquidadas dentro del plazo reglamentario, se expidió apremio contra la Sociedad, y ésta realizó el pago de todas estas responsabilidades en 24 de Abril del año próximo pasado. En 30 del propio mes y año D. J. P., en representación de la Compañía, acudió á la Dirección general de Contribuciones con un documento expedido en Londres ante un notario público, del que consta que el total del capital suscrito asciende sólo á 11.990 libras esterlinas; y fundándose en el art. 54 del reglamento, que dispone se abone el impuesto por sólo el capital ingresado, solicitó la devolución de lo satisfecho de más, con lo percibido por multas, demora y honorarios correspondientes de liquidación.—Remitida esta reclamación á la Administración de Contribuciones de Valencia, resolvió en primera instancia que, si bien la liquidación debía haberse girado tomando como base el capital suscrito, no podía accederse á la rectificación y consiguiente devolución, por haberse solicitado fuera del plazo de quince días que señala el reglamento.—Así las cosas, el Ministro de Estado remite á V. E. de Real orden copia de una nota formulada por el Encargado de negocios de la Gran Bretaña en esta corte, en la que, á nombre del primer Subsecretario de Estado de aquella nación, apoya la reclamación de la Compañía, alegando error por parte del agente de la misma; y por otra Real orden posterior de 1.º de Abril último pide se le comunique el estado del expediente, á fin de contestar á los insistentes recordatorios del Embajador.—Consta asimismo que, fundándose el representante de la Compañía en que ésta ignoraba la legislación que regía en España sobre el particular, se alza del fallo de la Administración, y la Dirección general de Contribuciones propone como resolución: 1.º, que procede confirmar el acuerdo apelado; 2.º, que á la Sociedad reclamante se ha debido imponer, además de la multa exigida, la correspondiente por falta de pago en la cantidad reclamada en el plazo reglamentario; pero que por equidad se la debe condonar, y 3.º, que procedía dar traslado de la resolución que se dicte al Ministerio de Estado, como contestación á la Real orden antes citada; mas la Di-

rección general de lo Contencioso, separándose de este parecer, informa en el sentido de que es improcedente la liquidación impugnada, debiendo dejarse sin efecto por estar comprendida la solicitud de la Sociedad en el caso cuarto del art. 144 del reglamento del impuesto, y que de no apreciarse así por ese Ministerio, se debe ordenar á la Delegación de Hacienda de Valencia que manifieste si fué notificada en la forma prevenida en el artículo 105 de dicho reglamento la liquidación girada á la «The Anglo-Spanish Gas Company Limited,» y la fecha en que aquélla tuvo lugar, para poder apreciar si la alzada se interpuso en el plazo reglamentario.—Con Real orden de 14 de Julio del corriente año se remitió el expediente á informe de la Sección de Hacienda de este Consejo, y en 8 de Octubre le evacuó manifestando que, no existiendo base legal para exigir el impuesto de derechos reales á la Compañía de que se trata, en la forma que se hizo por la industria de fabricación de gas que ejerce en la provincia de Valencia, se debe dejar sin efecto la liquidación girada por la oficina liquidadora de dicha capital, debiendo de comunicarse la resolución que en todo caso se adopte al Excmo. Sr. Ministro de Estado como contestación á la Real orden dirigida al del digno cargo de V. E. Dos partes comprende, á juicio del Consejo, la cuestión que en este expediente se ventila, una de fondo y otra de procedimiento; y examinados todos los antecedentes y la legislación vigente en la materia, no podrá menos de estar conforme con lo consultado por la mencionada Sección de Hacienda y Ultramar en su informe de 8 de Julio último.—El art. 54 del reglamento de derechos reales y transmisión de bienes que actualmente rige, obliga á presentar en las oficinas liquidadoras del impuesto todo acto ó contrato, hállese ó no sujeto á él, y el 59 extiende esta obligación á los que se otorguen fuera de España ó en otra nación cualquiera, y como no se hace especial distinción en dichos artículos, parece á primera vista que la Compañía reclamante, aunque constituida en Inglaterra, se hallaba obligada á cumplir aquel precepto; de aquí el error en que ha incurrido la Administración de Valencia al girar la liquidación por el concepto indicado, y aun de la misma Sociedad ó su representante, puesto que presentó en regla su documentación y satisfizo, previo el correspondiente apremio, las cantidades asignadas al efecto; mas si bien se examina el texto de dicho artículo, en relación con los demás del reglamento, se ve claramente que no existe semejante obligación.—El art. 38, en su segunda parte, dice expresamente que la transmisión de bienes, en virtud de contrato otorgado ante notario ó de otro título que no sea hereditario, quede sujeta al pago del impuesto establecido en el lugar en que se otorgue dicho contrato ó se dicte la providencia ó acto que

produce la trasmisión, cualquiera que sea la vecindad, residencia, nacionalidad ó derechos forales del adquirente, y como consecuencia de este principio, no puede dudarse que la Compañía de que se trata tendría sólo obligación de presentar su documentación en España si el contrato de constitución de la misma se hubiera realizado en esta nación ante notario de la misma y con bienes ó capitales españoles, que son la base esencial del impuesto; pero cuando nada de esto ha tenido lugar, la Administración española no puede tener derecho á reclamarle ningún otro que el de la contribución que corresponda á la industria que ejerce en cualquier punto de España; y es tanto más lógica esta interpretación, cuanto que habiéndose constituido la expresada Sociedad, según consta de la escritura y estatutos de la misma, para explotar la industria de fabricación de gas así de España como de Inglaterra ó en cualquier otro país de Europa, resultará que al exigirla nuestra Administración el impuesto de trasmisión por todo el capital que sus asociados hubieran ingresado, vendría á gravarse sin razón alguna que lo justifique la parte que del mismo se destinase á establecer fábricas en su nación, en Francia, en Portugal ó en cualquier otro país. «The Anglo-Spanish Gas Company Limited,» según se deja indicado, se constituyó en Londres ante notario de dicha nación y con bienes muebles ó capitales radicantes en la misma, y no existiendo en el reglamento vigente de derechos reales disposición alguna que le obligue en tales condiciones á presentar el contrato y estatutos de su constitución en la oficina liquidadora de Valencia para los efectos del impuesto, aun cuando la mencionada Compañía, desconociendo sin duda la legislación administrativa de España, hubiere presentado espontáneamente dichos documentos, la sinceridad y buena fe en nuestra Administración impone el deber de no aprovecharse de semejante error admitiendo el pago de cantidades que no le pertenecen.—En el convencimiento que el Consejo se ha formado de que la doctrina anteriormente expuesta es la verdadera, considera innecesario ocuparse de la falta que á la Compañía se atribuye por su morosidad en los pagos, así como de los acuerdos que en tal concepto han recaído, pues no existiendo base legal para la liquidación girada por la oficina liquidadora de Valencia, es evidente que carecen también de eficacia todos los actos que de ella se derivan; mas si V. E., quizá con mejor criterio, llegara á opinar de distinto modo, el Consejo, conforme con lo propuesto por la Sección de Hacienda y Ultramar, es de parecer que antes de dictarse una resolución definitiva sería conveniente reclamar de la Delegación de dicha provincia los datos á que dicha Sección se refiere, á fin de conocer con toda exactitud la fecha y los términos en que

se notificó la resolución á la Compañía reclamante.—En vista de lo expuesto, el Consejo entiende que, no existiendo razón alguna para exigir á la Compañía de que se trata otro impuesto que el correspondiente á la contribución industrial por la fábrica que la misma estableció en Játiva, provincia de Valencia, se debe resolver este expediente en los términos que propuso la indicada Sección en su informe de 8 de Octubre último.»—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, con el preinserto informe, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios guarde á V. E. muchos años. Madrid 2 de Agosto de 1890.—*Fernando Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 27 de Septiembre de 1890.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por doña S. D. y F., domiciliada en Anglet, municipalidad de Bayona (Francia), contra el fallo de la Delegación de Hacienda de esta provincia, que confirmó ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales con motivo de las adquisiciones causadas por la sucesión de su esposo D. T. S. S.:—Resultando que, fallecido este causante en 14 de Diciembre de 1887, fueron protocoladas las operaciones particionales de los bienes relictos ante el notario de esta corte D. Juan Vivó, en 25 de Junio de 1889, y en 15 de Julio siguiente se presentaron á la liquidación en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de la misma ciudad:—Resultando que practicada la oportuna comprobación de valores, que dió un aumento sobre lo declarado de 19.929 pesetas, se giraron las liquidaciones núms. 1.323, 1.324, 1.325, 1.326 y 1.327 por el concepto de «legados» núms. 291, 292, 293 y 294, á los tipos del 6, 7, 8 y 9 por 100 y á nombre respectivamente de D. V. M. R., importante 10.327,89 pesetas por el 6 por 100 de 172.131,47 pesetas á que ascienden los diferentes legados hechos por su tío D. T. S. S.; de D. S. M. R., importante 3.127,89 pesetas por el 6 por 100 de 52.131,49 pesetas que igualmente se le legan; de D. F. A., importante 3.696 pesetas por el 7 por 100 de 52.800 pesetas, valor de una parte de casa que se le lega; de D. T. A., importante 105,60 pesetas por el 8 por 100 de 1.320 pesetas que se le lega; de D. F. G. y D.^a J. I., importante 181,89 pesetas por el 9 por 100 de 2.021 pesetas; se giraron

además las liquidaciones núms. 1.328 al 1.330, ambas inclusive, por el concepto de «pensiones,» núm. 313 de la tarifa, al 2 por 100, á nombre de D.^a L. W., importante 2.052 por el 2 por 100 de 102.600 que en valores españoles constituyen parte del capital de la pensión de 12.000 pesetas anuales dejada á su favor; por el de D. F. G., importante 205,20 pesetas por el 2 por 100 de 10.260, y de D.^a J. I. por igual cuota que la anterior; la liquidación núm. 1.331 á nombre de la reclamante con una cuota de 248,43 pesetas por el 0,10 por 100 sobre 248.424,66 pesetas que le corresponden por sus aportaciones y ganancias; las liquidaciones núms. 1.332, 1.333, 1.334 y 1.335 por el concepto de herencia, núms. 199 y 202 de la tarifa al 6 y 9 por 100, á nombre las dos primeras de D. V. y D. S. M. R., importante cada una 3.726,38 pesetas por el 6 por 100 de 62.106,17 pesetas que respectivamente heredan de su tío, y las dos últimas á nombre de D.^a S. y D.^a C. B., importante cada una 5.589,56 pesetas por el 9 por 100 de 62.106,17 pesetas que cada una de aquéllas heredan de aquél:—Resultando que, notificadas las referidas liquidaciones, fueron satisfechas en 11 de Septiembre de 1889, como asimismo 2.326,92 pesetas por intereses de demora y el importe de la multa de 25 por 100, presentándose en 27 de Septiembre último en la Delegación de Hacienda de esta provincia solicitud suscrita por doña S. D. y F., pidiendo se eliminasen del capital sujeto á liquidación, como bienes españoles, el importe de la partida séptima del inventario general de los bienes de la testamentaria, consistente en 93 títulos de renta exterior española, depositados en el Banque de France, y el de la partida primera, comprensiva del dinero encontrado en la casa mortuoria sita en Anglet, en armonía con lo preceptuado en el art. 38 del reglamento, liberando del pago del impuesto á los legatarios Mlle. L. W., F. G. y J. I., y asimismo don T. A., por el legado en metálico hecho en su favor:—Resultando que en la misma instancia se reclama contra el error que se supone cometido por la oficina liquidadora, puesto que del capital que fija y considera como propio y sito en España se deducen en primer término los legados y mandas del testador sin haber procedido previamente á practicar la liquidación de la sociedad conyugal, y consecutivamente á deducir los legados del capital correspondiente al causante:—Resultando que la reclamación se extiende también y se dirige contra el importe de la multa é intereses de demora, como consecuencia de la dirigida contra el de las cuotas liquidadas por razón de los legados y herencias, que son la base de la liquidación de aquellas responsabilidades:—Resultando que la Delegación de Hacienda, conformándose con lo propuesto por la Administración de Contribuciones, desestimó la reclamación precitada en todos los puntos enumerados, fundándose en que la Real

orden de 3 de Agosto de 1885 declaró que la transmisión de títulos de la deuda exterior española devenga el impuesto correspondiente, y en que la liquidación, deduciendo en primer término los legados y dividiendo después los bienes entre la viuda y los herederos, se ha hecho buscando la proporcionalidad que impone el artículo 48 del reglamento; y que no habiéndose exigido cantidad alguna indebida por el impuesto, están en su lugar las responsabilidades impuestas por razón de multa y de demora:—Resultando que notificada esta resolución en 24 de Enero último, fué recurrida en 8 de Febrero siguiente, reproduciendo los argumentos empleados al reclamar en primera instancia, sosteniendo que, situados en Francia los valores de la deuda exterior y el dinero existente en la casa mortuoria, no están sujetos á pago con arreglo al art. 38 del reglamento del impuesto y procurando rebatir los fundamentos del fallo cuya revocación se pide:—Resultando que la Delegación de Hacienda remite con oficio fecha 26 de Febrero último ciertos documentos referentes á este expediente, y que consisten en una certificación expedida por el receptor del registro de Bayona (Francia) con su traducción correspondiente de la interpretación de lenguas del Ministerio de Estado, acreditativa de haberse pagado en Francia los derechos de transmisión por fallecimiento de D. T. S. S., de los 93 títulos de renta al 4 por 100 exterior española, depositados en el Banco de Francia:—Vistos los arts. 38, 40 y 48 del reglamento del impuesto de derechos reales y la Real orden de 3 de Agosto de 1885:—Considerando que presentado en tiempo hábil el presente recurso de alzada y satisfecho el importe de las liquidaciones reclamadas es admisible:—Considerando que con arreglo á lo dispuesto en el artículo 38 del reglamento precitado, los bienes inmuebles y derechos reales en toda clase de actos y contratos y los muebles cuando se transmiten por un título hereditario siguen la condición del territorio en que se hallan situados ó constituídos, cualesquiera que sean la nacionalidad ó derecho foral de las partes contratantes ó adquirentes, y el lugar en que se otorgue el documento liquidable:—Considerando que la cuestión que ha de resolverse en este expediente respecto á la adquisición de los bienes muebles pertenecientes á la testamentaria de D. T. S. S., existentes en la casa mortuoria, y á los títulos de la deuda exterior española, depositados en el Banco de Francia, está fundada, no en la circunstancia de ser estos títulos de la deuda exterior, como entiende la Delegación, sino en que, según la reclamante, no están sujetos á liquidación por tratarse de bienes muebles situados en territorio francés, y por tanto, fuera del alcance de la legislación del impuesto, según lo prevenido en el precitado art. 38 del reglamento:—Considerando que si bien por este artículo se ha de

prescindir al practicar la liquidación del impuesto correspondiente á la transmisión hereditaria de bienes muebles de la nacionalidad ó derecho foral de los adquirentes, derogando así los principios del estatuto personal que eran aplicados en tales casos por la legislación vigente con anterioridad á la ley de 31 de Diciembre de 1881, se hace preciso para verificar debidamente aquélla determinar en cada caso el territorio en que tales bienes se encuentran situados ó constituídos, según la expresión general usada por dicho artículo:—Considerando que existiendo los títulos de la deuda pública por virtud de la legislación vigente en el país que los emite, y á la que están sujetos cualquiera que sea el lugar en que se encuentran dentro ó fuera de la nación á que pertenecen, debe entenderse que la transmisión de los títulos de la deuda española, materialmente existentes en Francia, tiene por objeto una cosa situada en territorio español, y que los títulos que la representan no son por su naturaleza física muebles, sino que lo son por los derechos que confieren al tenedor por virtud de la legislación patria en materia de deuda pública, y, por tanto, que allí donde existen los derechos que representan, ahí tienen su constitución legal, cualquiera que sea el lugar en que materialmente se encuentren:—Considerando que esta misma doctrina se ha reconocido ya, aunque solamente para la deuda exterior, por la Real orden de 3 de Agosto de 1885 en uno de sus fundamentos, y se ha aplicado con respecto á cierta hipoteca perteneciente á una testamentaria radicante en la isla de Cuba en Real decreto-sentencia de 24 de Octubre de 1887:—Considerando que esta doctrina, en cuanto la misma sujeta á pago del impuesto los títulos de la deuda pública, cualquiera que sea el lugar en que se encuentren, es perfectamente armónica con los principios sentados en el art. 38 del reglamento, con sólo recordar que hay dos clases de bienes muebles, unos corporales, que son por su naturaleza movibles sin destruirse, y otros incorporeales, que representan derechos á cosas muebles, y que los títulos de la deuda no son bienes de valor apreciable sino por los derechos que representan á una cosa que radica en nuestro territorio, acomodándose á esta distinción las palabras usadas por el art. 38 tantas veces citado, que dice situados para determinar el lugar en que materialmente existan las cosas corporales y constituídos con referencia á los derechos y bienes incorporeales, por todo lo cual la tal doctrina debe entenderse interpretativa de dicho artículo:—Considerando que siendo los bienes muebles existentes en la casa mortuoria bienes corporales cuyo valor existe por sí y están situados en el lugar en que se encuentran, deben estimarse no sujetos á las leyes fiscales españolas por encontrarse en territorio francés:—Considerando que si bien el art. 48 del reglamento que ha servi-

do de base á la oficina liquidadora para girar las liquidaciones, deduciendo en primer lugar los legados y dividiendo el resto entre la viuda y los herederos, previene que cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan por su conveniencia propia ó por sus fines particulares, han de considerarse hechas para los efectos del impuesto con estricta igualdad proporcional de lo bueno, mediano é inferior en muebles, inmuebles y derechos, esta disposición se refiere á las sucesiones hereditarias, y no pueden, por tanto, alcanzar sus preceptos á las adjudicaciones por disolución de la sociedad conyugal:—Considerando que cualquiera que sea el alcance que tengan las leyes fiscales sus disposiciones no pueden menos de ajustarse en la liquidación del impuesto á las disposiciones de carácter civil, y en este caso, á lo prevenido en el art. 1.426 del Código civil, conforme en este punto con nuestras leyes antiguas, no debiendo, por tanto, prevalecer las liquidaciones giradas en disconformidad con aquel precepto:—Considerando que siendo el importe de la multa el 25 por 100 y el de los intereses de demora el 6 por 100 anual de la cantidad liquidada, debe entenderse la reclamación en este extremo en cuanto las modificaciones que sufran la liquidaciones reclamadas han de reflejarse en el importe de las mencionadas responsabilidades;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose con lo consultado por esa Dirección general y con lo propuesto por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido resolver lo siguiente: 1.º Revocar el acuerdo apelado en cuanto confirmó las liquidaciones giradas á nombre de los causahabientes de D. T. S. S., señaladas con los números 1.327 y 1.331 al 1.335 ambos inclusive; por los conceptos de legados á D. T. A., de «sociedad conyugal» á nombre de D.ª S. D. y de «herencia» á nombre de D. V. y D. S. M. R. y de D.ª S. y D.ª C. B. y D., así como las liquidaciones giradas por el concepto de «legado» á nombre de D. F. G. y D.ª J. I., cuyas liquidaciones citadas se declaran nulas. 2.º Confirmar el mencionado acuerdo en cuanto declaró debidamente incluídos en el caudal sujeto á liquidación los noventa y tres títulos de la deuda exterior española pertenecientes á la testamentaria de D. T. S. S., depositados en el Banco de Francia; y en cuanto confirmó las liquidaciones giradas con los núms. 1.324, 1.325 y 1.326, por el concepto de «legados» á nombre de D. V. y D. S. M. R. y de D. F. A., y los que llevan los núms. 1.328, 1.329 y 1.330, por los conceptos de «pensiones» á nombre de D.ª L. W., de D. F. G. y de D.ª J. I. 3.º Mandar que por la oficina liquidadora de esta corte se giren nuevas liquidaciones por los conceptos de «sociedad conyugal» á nombre de D.ª S. D., y de «herencia», al de D. V. y D. S. M. de R. y al de D.ª S. y

D.^a C. B. y D., teniendo en cuenta que la división de los bienes de la sociedad conyugal es previa la determinación del caudal hereditario y que de éste deben pagarse los legados. 4.^o Declarar nulas las multas impuestas á las liquidaciones que se dejan sin efecto é indebidamente exigidos los intereses de demora correspondientes, sin perjuicio de las responsabilidades que corresponden á las liquidaciones que se giren nuevamente. 5.^o Declarar á los interesados con derecho á la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente. 6.^o Declarar con carácter general, y como interpretación del art. 38 del reglamento del impuesto, que los títulos de la deuda pública española, ya sea interior ó exterior, deben entenderse constituidos en territorio español.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás efectos correspondientes.—Dios guarde á V. E. muchos años. Madrid 27 de Septiembre de 1890.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 17 de Enero de 1891.

Excmo. Sr.:—Pasado á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente instruido á instancia de D. P. R., á nombre de la Compañía de los ferrocarriles de M. á C. y P., sobre cierta reclamación del impuesto de derechos reales, ha emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.:—Con Real orden de 17 de Octubre del año próximo pasado se ha remitido á informe de esta Sección el expediente instruido á instancia de D. P. R., en nombre de la Sociedad de ferrocarriles de M. á C. y P., contra el acuerdo del Delegado de Hacienda de esta provincia que confirmó la liquidación girada por el impuesto de derechos reales sobre la emisión de obligaciones hecha por la misma. Por escritura otorgada en 6 de Junio de 1881 emitió la referida Sociedad 125.000 obligaciones hipotecarias de 500 pesetas cada una con interés de un 3 por 100 anual, y presentada á la oficina liquidadora de esta capital en 28 de Octubre de 1886, se giró la liquidación con arreglo al número 210 de la tarifa, al tipo del 0,50 por 100, satisfaciendo en su virtud la Sociedad 305.602 pesetas por 122.241 obligaciones que había colocado y que era lo que la expresada liquidación arrojaba. En 31 del mismo mes se alzó el apoderado de la Compañía ante el Delegado de Hacienda de la provincia, y entendiendo esta autoridad que el número de obligaciones era de 125.000, según cons-

taba en la escritura, y no el de 122.241 que la Sociedad expresaba, dispuso que se practicara otra liquidación complementaria bajo el mismo tipo de 0,50 por 100, y se fundó en que, con arreglo á la ley de 21 de Julio de 1876, las hipotecas constituídas en garantía de préstamos contribuían de ese modo, y que la Real orden de 18 de Enero de 1879 declara que las obligaciones hipotecarias al portador emitidas por las Sociedades de crédito se consideraran como préstamo hipotecario. — Comunicado este acuerdo á la Compañía, D. P. R. se alzó ante este Ministerio, á nombre de la misma, y así como la Dirección general de Contribuciones propone que se desestime el recurso, la de lo Contencioso del Estado, apoyándose en el art. 11 de la ley de Presupuestos de 1887-88, opina que la referida Compañía debe sólo satisfacer el impuesto al tipo del 0,10 por 100 y por las 122.241 obligaciones colocadas. Las pretensiones de la Compañía de ferrocarriles de M. á C. y P., por lo que se deduce del recurso de alzada interpuesto por su representante, recurso que la Sección ha examinado detenidamente, pueden reducirse: 1.º, á que se tomen como base de liquidación las 122.241 obligaciones únicas que asegura haber colocado; 2.º, á que para los efectos de la misma se tenga sólo en cuenta el valor efectivo de dichas obligaciones, que parece ser de 303 pesetas 75 céntimos cada una, y por último, que, dejando sin efecto la liquidación practicada, se gire otra al tipo de 0,10 por 100, con arreglo á lo que disponen los artículos 24 del reglamento de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881 y el 11 de la ley de Presupuestos de 1887-88. En cuanto á la primera, aun cuando la Compañía ha procurado demostrar por medio de la certificación presentada en la oficina liquidadora de esta capital que de las 125.000 obligaciones emitidas sólo había colocado las 122.241 de que queda hecho mérito, dejando las restantes en cartera, la Sección entiende que, cualquiera que sea el objeto que se haya propuesto al disponer esta reserva, nunca podrá prescindirse de que el número consignado en la escritura es el de 125.000, y hallándose todas ellas bajo la garantía de la hipoteca constituida en el contrato, á dicha escritura habrá que atenerse necesariamente para determinar el importe de la tributación. Respecto del segundo extremo, conviene tener presente que, si bien el párrafo 3.º, art. 14, del reglamento vigente de derechos reales, al fijar el tipo de 0,10 por 100, habla de capital desembolsado, esta disposición se refiere únicamente á obligaciones simples, y no á las hipotecarias, cuyo carácter tienen seguramente las que motivaron la instrucción de este expediente. Por lo demás, siendo el capital que éstas representan el que al fin tiene que devolver la Empresa, la liquidación que á este efecto se habrá de practicar no podrá menos de ajustarse á lo que

en la escritura de emisión se haya fijado como valor nominal de las expresadas obligaciones. El Real decreto-sentencia de 21 de Marzo de 1887, recaído en un caso análogo de la Compañía de ferrocarriles del N., conforme con la doctrina anteriormente expuesta, estableció que cualquiera que fuera el importe del descuento ó beneficio con que toda Compañía quiera favorecer á sus asociados, semejante beneficio no puede alterar la naturaleza ó cuantía del contrato cuando éste se halla garantido con una hipoteca determinada. Por último, en lo relativo al tipo que la Compañía recurrente debe satisfacer por el capital de las repetidas obligaciones, la Sección, de acuerdo con lo informado acerca de este particular por el Consejo de Estado en pleno en otros asuntos de esta clase, es de parecer que el beneficio concedido por el artículo 11 de la ley de Presupuestos de 1887-88 no puede tener aplicación respecto de obligaciones que se hubieran emitido con anterioridad, y hallándose en este caso la petición hecha por la empresa de ferrocarriles de M. á C. y P., tiene que aplicársele el tipo que regía cuando realizó la repetida emisión.—En vista de lo expuesto la Sección entiende: 1.º, que procede confirmar la liquidación girada por la oficina liquidadora de esta capital, en cuanto se fija como tipo de tributación el 0,50 por 100 que señala el núm. 210 de la tarifa unida al reglamento vigente de derechos reales, pero que debe reformarse practicando otra complementaria, comprendiendo en ella el valor nominal de las obligaciones emitidas por la Compañía y el número total de las mismas, según se halla consignado en la escritura; y 2.º, que como consecuencia de esta solución se confirme el acuerdo del delegado de 9 de Marzo de 1887, desestimándose en su virtud el recurso de alzada interpuesto por el representante de la expresada Compañía.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con lo propuesto en el preinserto dictamen, se ha servido resolver de conformidad con el mismo.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios guarde á V. E. muchos años.—*Cos Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 17 de Enero de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso interpuesto por la razón social H. de Q., domiciliada en Gijón, contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de la provincia de Oviedo, que confirmó cierta

liquidación girada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que en escritura otorgada en dicha ciudad de Gijón ante el notario D. Evaristo de Prendes se hace constar que por otra escritura de 1.º de Enero de 1887, inscrita en el registro mercantil, D. J., D. B. y D. C. D. G., juntamente con su madre doña D. L. y M., constituyeron la sociedad regular colectiva «V. é H. de G.,» bajo las cláusulas, entre otras, de que la sociedad no se disolverá por la muerte de cualquiera de los socios, sino que continuará entre los sobrevivientes, entendiéndose rescindido sólo en cuanto al fallecido y sus derechohabientes, percibiendo éstos conforme al resultado del balance, que en caso de fallecimiento del socio habrá de practicarse, la parte correspondiente á éste en el capital social:—Resultando que fallecida D.ª D. y entregada á su causahabientes del bolsillo particular de los demás socios la participación que á la misma correspondía, se procedió á fijar en la escritura de 1.º de Enero de 1890 la participación de cada socio en la sociedad que, con el nombre de «H. G.,» es continuación de la que se llamaba antes «V. é H. de G.,» y las variaciones que ha sido preciso hacer en los estatutos por consecuencia de la disminución del número de socios:—Resultando que presentada á liquidación en la oficina de Gijón la mencionada escritura de 1.º de Enero de 1890, se giró la que se creyó procedente al tipo de 0,50 por 100 sobre el valor de 318.350 pesetas, importe de la participación correspondiente al socio difunto, como capital aportado á la Sociedad, cuya cuota de 1.591,75 pesetas fué ingresada en el Tesoro en 3 de Marzo del propio año:—Resultando que en 12 del mismo mes acudieron los interesados á la Delegación de Hacienda, solicitando se declarase improcedente la liquidación girada y se devolviese el impuesto satisfecho indebidamente, por suponer que el art. 14 del reglamento no grava más que las aportaciones hechas al constituirse la Sociedad, y no las que durante la vida de aquélla hagan los socios, sea cualquiera el objeto con que las realicen:—Resultando que desestimada tal pretensión por la Delegación de Hacienda, los interesados han interpuesto en tiempo hábil el presente recurso de alzada insistiendo en que no puede estimarse la existencia de aportación alguna, porque la entrega de participación correspondiente al socio difunto fué un acto privado que no está sujeto al impuesto, con arreglo al art. 18 del reglamento:—Vistos los arts. 14 y 18 del reglamento del impuesto de derechos reales, las Reales órdenes de 6 de Agosto de 1866 y de 15 de Julio de 1884, confirmada posteriormente por sentencia de 2 de Noviembre de 1888:—Considerando que, según el art. 14 del reglamento citado, están sujetos al pago de 50 céntimos por 100 de su valor, los bienes y derechos reales aportados á la constitución

de toda clase de Sociedades, y las adjudicaciones ó transmisiones que se hagan á los socios ó á otra Sociedad de los bienes ó derechos reales que constituían el todo ó parte del haber social:—Considerando que en este concepto no puede admitirse la argumentación empleada por los recurrentes de que únicamente deben pagar el impuesto las aportaciones hechas al constituirse las Sociedades, sino que, según los términos del mencionado artículo, el pago del impuesto es obligatorio en los demás casos de conversión y transformación, doctrina sentada ya respecto á aportaciones causadas á favor de Sociedades constituidas, en Reales órdenes de 6 de Agosto de 1866 y 15 de Julio de 1884;—Considerando que variándose por la escritura de 1.º de Enero de 1890 el nombre y estatutos de la primitiva Sociedad «V. é H. de G.», convirtiéndose en la Sociedad nueva «H. de G.», cuyo haber distribuido en las participaciones correspondientes á cada socio, es el que tenían en la primitiva Sociedad, por la cual se adjudica á la nueva el capital que correspondía á la antigua;—Considerando que debiéndose, por tanto, exigir por impuesto el 0,50 por 100 de las 5.000 pesetas, y no habiéndose liquidado más que 1.591,75 pesetas, debe girarse una liquidación complementaria por la diferencia que se ha dejado de liquidar;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo informado por esa Dirección general, se ha servido resolver: Primero. Confirmar el acuerdo apelado, desestimando por tanto la pretensión de los recurrentes. Y segundo. Disponer que por la oficina liquidadora de Gijón se gire una liquidación complementaria á cargo de dicha Sociedad, por el núm. 345 de la tarifa sobre 181.650 pesetas, diferencia entre el capital aportado á la nueva Sociedad, y el que ha servido de base á la liquidación confirmada.—De Real orden la digo á V. E. para su conocimiento y efectos consiguientes.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 17 de Enero de 1891.

Excmo. Sr.:—Remitido á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar el expediente de la Compañía de ferrocarriles del N..., lo emite en los siguientes términos:—Excmo. Sr.: Con Real orden de 2 de Octubre último se ha remitido á informe de esta Sección el expediente y recurso de alzada interpuesto por la

Compañía de los ferrocarriles del N... contra la providencia dictada por la Delegación de Hacienda de León sobre ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales.—En 7 de Octubre de 1889 se presentaron en la oficina liquidadora de Ponferrada seis hojas de aprecio suscritas por el perito D. Pedro González, y fueron liquidadas por dicha oficina al tipo de 3 por 100, con arreglo al núm. 29 de la tarifa, satisfaciendo en su virtud la Compañía del ferrocarril de P. á la C. el importe de las cuotas y demoras respectivas.—No conformándose con estas liquidaciones el jefe de la Sección de vía y obras en donde se adquirieron las hojas de tierra referidas, acudió á la Delegación de Hacienda de la provincia, en representación de la Compañía, y solicitó que se rectificaran aquéllas sujetándolas al tipo de 10 céntimos por 100 que señalaba el art. 5.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, fundándose en que las adquisiciones de los terrenos expresados se hallaban comprendidas en el núm. 10 del citado artículo, puesto que tratándose de una línea de servicio general considerada como de dominio público, llevaba consigo la expropiación forzosa según los arts. 4.º y 7.º de la ley general de ferrocarriles de 23 de Noviembre de 1877.—En apoyo de su reclamación acompañó el indicado jefe una certificación expedida por la División de los ferrocarriles del N... en que se procuraba justificar la necesidad de la obra á los efectos del art. 14 de la ley de expropiación forzosa, y la Delegación de Hacienda, conformándose con lo propuesto por la Administración de Contribuciones, acordó desestimar la expresada reclamación, fundándose en que la declaración de utilidad pública hecha á favor de la línea férrea de P. á la C. no releva á las empresas de llenar todas las formalidades prescritas por la ley de expropiación; se funda además dicha Delegación en que la concesión no autorizaba á la empresa explotadora para que expropié todos los terrenos que se necesiten, sino los que se comprenden en los planos que acompañan al proyecto de las obras, que en tal concepto nada podría probar la certificación presentada por no haberse hecho la correspondiente declaración de necesidad en la forma que determina la ley de 10 de Enero de 1879 y el cap. II del reglamento de 13 de Junio del mismo año.—Contra esta resolución se alzó la Compañía ante V. E. por conducto de su administrador y director, y la Dirección general de Contribuciones directas, fundándose en razones análogas á las expuestas por la Delegación, fué de parecer que debía confirmarse el acuerdo apelado desestimando las pretensiones deducidas por la citada Compañía. Sentados estos precedentes, la Sección manifestará á V. E., en primer lugar, que todas las líneas de ferrocarriles de servicio general en España son seguramente consideradas como de servicio público y llevan consigo la necesidad

de la expropiación, según expresamente lo declara el art. 9.º de la ley de 23 de Noviembre de 1877. Bajo este punto de vista no puede dudarse que la Compañía de los caminos de hierro del N., en lo que se relaciona con la actual reclamación, sólo vendría obligada á tributar en concepto de derechos reales al tipo del 0,10 por 100 sobre las seis hojas de aprecio presentadas en la oficina liquidadora de P., si para la adquisición de los indicados terrenos hubiese cumplido con todas las formalidades que exige la ley de expropiación de 10 de Enero de 1879, en consonancia con lo que á este efecto preceptúa la regla 10 del artículo 28 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, expedido para la realización y administración de dicho impuesto. La necesidad de la ocupación de fincas en toda ejecución de obras por causa de utilidad pública habrá de acreditarse en la forma que disponen los arts. 14 y siguiente de la mencionada ley de expropiación, y la declaración de dicha necesidad después de instruido el expediente en la forma que los referidos artículos determinan, tendría que hacerse por la Administración y no por el ingeniero de la Compañía, como se deduce de la certificación expedida por éste, y que aparece unida al expediente como único fundamento del recurso de que se trata.—La Sección no puede dudar que la línea de P. á la C. sea de servicio general y que, por lo tanto, lleva consigo el derecho á la expropiación forzosa de la manera que se deja indicada; pero lo que no puede admitirse fácilmente es que unos terrenos ó parcelas adquiridos por la Compañía aparte de los de la línea para depósitos de tierras, como se dice en la expresada certificación, puedan estimarse como de utilidad pública, y por consiguiente como de expropiación forzosa, prescindiendo para estos efectos de los requisitos prevenidos por la ley.—Resumiendo la Sección cuanto deja manifestado, entiende: 1.º, que debiendo sólo tributar bajo el tipo de 0,10 por 100 las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos reales que las Empresas de ferrocarriles realicen en virtud de la ley de expropiación forzosa de 10 de Enero de 1879, según se determina por la regla 10.ª, art. 28 del reglamento vigente del impuesto de 31 de Diciembre de 1881, no habiendo cumplido la Compañía recurrente con las formalidades que la mencionada ley requiere, no puede disfrutar del indicado beneficio, y se le debe aplicar el tipo que señala el núm. 29 de la tarifa, según lo practicó la oficina liquidadora de P., y 2.º, que una vez hecha esta declaración procede confirmar el acuerdo de la Delegación de Hacienda de León y desestimar el recurso de alzada interpuesto por la Compañía de ferrocarriles del N.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo

se propone.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 11 de Febrero de 1891.

Excmo. Sr.:—Vista la alzada interpuesta por D. M. G. V., como apoderado sustituto de D. A., D.^a D., D.^a M. y D.^a A. A. A., y D. F. N., D. J., D. A., D.^a D., D.^a C., D.^a T., D.^a C. A. y A., legatarios de D.^a M. de los D. A., contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Cádiz denegatorio de cierta pretensión:—Y resultando que, presentada en la oficina liquidadora de Cádiz la escritura particional de bienes relictos al fallecimiento de doña M. de los D. A., se giró la correspondiente liquidación contra los legatarios de dicha señora por el valor de los bienes legados á los mismos, entre los que se incluyeron equivocadamente una casa sita en la calle del Olivo, núm. 12, y el jardín de la de igual calle, núm. 14, de la ciudad de Sevilla, importando la liquidación girada por el valor comprobado á dichos bienes radicantes en la expresada ciudad la suma de 1.087 pesetas 68 céntimos, que ingresó en 6 de Septiembre de 1888, juntamente con las cantidades correspondientes á los demás bienes especialmente legados:—Resultando que, otorgada la escritura de rectificación en 29 de Agosto de 1889, por la que dicha casa y jardín se adjudicaron á los herederos de D.^a M. de los D. A., por haber reconocido los propios legatarios interesados que dichas fincas no debían haberse incluido entre los bienes legados á los mismos, y presentada dicha escritura en la propia oficina liquidadora se giraron y satisficieron á la Hacienda por los herederos referidos, en 27 de Septiembre del propio año, 1.148 pesetas 11 céntimos:—Resultando que en 4 de Octubre siguiente el D. M. G. V., en la representación expuesta, acudió al Delegado de Hacienda de la provincia de Cádiz solicitando la devolución de la suma satisfecha por los legatarios por el importe de las dos mencionadas fincas, alegando que por un solo acto no puede existir una duplicidad de pago:—Resultando que por la Delegación de Hacienda se desestimó tal pretensión en 14 de Octubre último, en atención á que, habiéndose girado la liquidación en vista de un documento público y por los conceptos contenidos en el mismo, no puede acordarse la devolución de la cantidad por aquéllos satisfecha mientras, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 58 del reglamento, no se declare por los tribunales la nulidad ó rescisión de

aquel documento, y que el mismo no produjo efectos lucrativos:— Resultando que, notificado este acuerdo en 1.º de Diciembre del año anterior, el D. M. G. V., en la repetida representación, se alza de tal acuerdo para ante este Ministerio solicitando su revocación y reproduciendo y ampliando los argumentos expuestos en su alzada ante el Delegado:— Considerando que, admitida por la Administración la rectificación llevada á cabo en las operaciones testamentarias de D.ª M. de los D. A. y demostrado suficientemente el error padecido al adjudicar ciertos bienes á los legatarios de aquélla, los que correspondían á los herederos de la misma, es evidente que, una vez que la Administración ha exigido el impuesto correspondiente por la trasmisión que queda en vigor por virtud de la mencionada escritura de rectificación, se ha causado una duplicidad de pago del impuesto, dado que la Hacienda ha percibido el que le corresponde por la trasmisión definitiva y por la que se deja sin efecto en virtud de ésta:— Considerando que, acreditada esta duplicidad, sería violento exigir para devolver el impuesto percibido la declaración judicial á que se refiere el art. 53 del reglamento, anulando en tal forma la trasmisión dejada sin efecto por la escritura rectificadora, con tanto más motivo cuanto que por el núm. 4.º del art. 144 del reglamento se exceptúan de la necesidad de providencia administrativa ó judicial para pedir la devolución aquellos casos en que la devolución de lo pagado de más proceda de un error material ó de hecho, de cuya clase y en cuyos términos puede estimarse comprendido el de que en este expediente se trata, puesto que la adjudicación á los legatarios resulta hecha por un error material:— Considerando que, debiéndose contar á tenor de esta doctrina el año para solicitar la devolución desde la fecha del segundo pago, como éste se efectuó en 27 de Septiembre de 1889 y aquélla se pidió en 4 de Octubre siguiente, es visto que debe prosperar;— S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido revocar el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Cádiz y declarar, en consecuencia, que los legatarios de D.ª M. de los D. A. tienen derecho á la devolución de las 1.087 pesetas 68 céntimos, importe de la primera de las liquidaciones giradas.— De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y efectos consiguientes.— Dios, etc.— *Cos. Gayón.*— Sr. Director general de Contribuciones directas.

Resolución de la Dirección general de Contribuciones de 12 de Febrero de 1891.

Vista la consulta formulada por esa Delegación, en 9 de Enero último, proponiendo que á los efectos del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes se estimen como bajas del caudal hereditario los gastos que ocasione la formalización de las testamentos y las cantidades que por dicho impuesto manda el testador que se satisfagan con cargo á la herencia en los casos en que dispone que los legatarios no verifiquen el pago:—Vistos los artículos 657 al 661, 818, 989 y 1.064 del Código civil, 4.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, 47 y 74 del reglamento de la misma fecha:—Considerando que desde el momento en que fallece una persona queda subrogada en sus derechos y obligaciones por otra ú otras personas designadas por aquélla, ó en su defecto por disposición de la ley:—Considerando que forman el capital hereditario todos los bienes, derechos y obligaciones del causante, sin más excepción que los que se extinguen por su muerte:—Considerando que para fijar las legítimas debe atenderse al valor de los bienes que quedaron al fallecimiento del testador, con deducción de las deudas y cargas no impuestas en el testamento; y que, por lo tanto, la herencia en general comprende todos los expresados bienes sin más deducciones que las que corresponden á las cargas y deudas preexistentes:—Considerando que los gastos que ocasionen las operaciones de testamentaria, como posteriores que son á la adquisición del derecho á la herencia, no minoran la importancia de ésta en cuanto á la fecha del fallecimiento del causante y transmisión de sus derechos á los sucesores por cuenta de los cuales se realizan:—Considerando que al disponer el artículo 1.064 del Código civil que los gastos de partición hechos en interés común de todos los herederos se extraigan ó deduzcan de la herencia, y que los hechos en interés particular de uno de ellos sean á cargo del mismo, no ha declarado que debe entenderse reducida la herencia en el importe de esos gastos, sino que, por el contrario, ha establecido la forma de computarlos en pago del haber hereditario de cada uno de aquéllos:—Considerando que todos los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona á quien se hereda, sin que obste para ello el ejercicio de sus facultades por parte de sus albaceas, puesto que éstos desempeñan su encargo con el mero

carácter de representantes de dicha herencia:—Considerando que el Código civil ha confirmado, respecto á los extremos de que va hecho mención, la doctrina legal admitida en el derecho antiguo, y que, en armonía con éste, la legislación del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes establece que la adquisición de las herencias y legados se entienda siempre verificada el día de la muerte del causante, disponiendo que únicamente se deduzcan para los efectos de la liquidación las cargas de los bienes y las deudas cuya preexistencia se justifique:—Considerando que, de conformidad con el derecho común antiguo y novísimo y con las disposiciones fiscales vigentes, se han dictado varias Reales órdenes desestimando las bajas solicitadas por razón de gastos de la herencia:—Considerando que si fuera lícito hacer caso omiso de los preceptos legales, así como de la jurisprudencia y de la práctica seguidas hasta aquí, aún ofrecería graves inconvenientes aceptar las expresadas bajas, porque el señalamiento de un tanto por ciento fijo para los gastos deducibles, en todos los casos y circunstancias resultaría injusto por lo arbitrario, mientras que la falta de limitación en este punto facilitaría la comisión de grandes abusos, con perjuicio de los derechos de la Hacienda, aparte de que, sentado el principio de ser deducibles los gastos, sería preciso, por identidad de fundamentos, extender esta declaración á los que se originan por interés particular de un heredero y á las sucesiones intestadas:—Considerando que el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes afecta al que adquiere los bienes ó derechos y que, por lo mismo, si el testador deja mandas con encargo de que el impuesto que les corresponda se deduzca de la herencia, el importe del referido impuesto constituye un verdadero aumento del legado, por cuanto evita al legatario el pago de una cantidad que en otro caso debiera satisfacer, y que, por las razones antes expresadas, no puede ser tampoco baja del caudal hereditario para los efectos de la liquidación del tributo, etc., este centro ha resuelto manifestar á V. E. que no hay motivo para la reforma propuesta, debiendo esas oficinas continuar aplicando las disposiciones vigentes con el criterio que informa la presente resolución.—Dios guarde á V. E. muchos años. Madrid 12 de Febrero de 1891.—C.—Sr. Delegado de Hacienda de Madrid (1).

(1) Véase el comentario al art. 75 del reglamento.

Real orden de 28 de Febrero de 1891.

Excmo. Sr.:—Remitido á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente instruido en la Delegación de Hacienda de Gerona á instancia de D. R. N. y F. en reclamación de cierta liquidación del impuesto de derechos reales, lo evacua en los siguientes términos:—Excmo. Sr.: Con Real orden fecha 4 de Diciembre último ha remitido V.E. á informe de esta Sección el expediente promovido por D. R. N. impugnando una liquidación por el impuesto de derechos reales girada por el liquidador de Figueras, provincia de Gerona.—Resulta de antecedentes que en 21 de Octubre de 1881, con motivo del próximo matrimonio entre D. R. N. y F. y D.^a M. C., otorgaron una escritura de capitulaciones matrimoniales á la que concurrió también el padre del primero, D. F. N., y la madre de la segunda, doña H. E. El D. F. hizo donación á su hijo de todos los bienes y derechos que le pertenecieran á la hora de su muerte, reconociendo 30.000 pesetas á su hija D.^a M., y revocó la donación para el caso en que falleciese el donatario sin hijos, ó que éstos no tuviesen edad para testar. La Sra. E. también donó á su hija la tercera parte de los bienes que poseyera á su fallecimiento, y se insertaron otras cláusulas que carecen de interés para resolver la cuestión promovida en este expediente. En 17 de Noviembre inmediato fué presentado el documento á la liquidación del impuesto de derechos reales, y el liquidador puso nota de no devengar por entonces derecho alguno; pero previno que fuese nuevamente presentado al tener efecto las donaciones hechas en el documento. En 21 de Octubre de 1889 se hizo nueva presentación de la escritura por haber fallecido el donante D. F. N., y se giraron dos liquidaciones, una de 300 pesetas, 1 por 100 de las 30.000 que adquiriría la hija D.^a M., y otra de 5.545 pesetas 95 céntimos al 1,50 por 100 en concepto de donación causada en la fecha de la escritura, á cargo del hijo D. R. N.—Este impugnó la última de dichas liquidaciones sosteniendo que sólo debe pagar el 1 por 100 por tratarse de un acto peculiar de la legislación catalana conocido con el nombre de heredamiento universal, que debe considerarse como sucesión hereditaria y regirse por la tarifa vigente á la fecha en que se abre.—El Delegado de Hacienda de Gerona confirmó la liquidación de que se trata, y el interesado recurrió ante V. E. solicitando la revoca-

ción de dicho acuerdo.—Informa la Dirección general de Contribuciones directas que procede desestimar el recurso, porque don R. N. no adquirió los bienes de su padre por disposición testamentaria ni por herencia abintestato, sino en virtud de la donación consignada en la escritura de 21 de Octubre de 1881, siendo aplicable la tarifa vigente en la fecha del contrato con arreglo al artículo 32 del reglamento. La Dirección de lo Contencioso, por el contrario, opina que procede revocar el acuerdo apelado, porque el heredamiento universal de Cataluña es una institución hereditaria que no puede retrotraerse á la época de su constitución como los contratos *inter vivos*. La Sección ha examinado con detenimiento el expediente y pasa á emitir su opinión.—Ninguno de los Centros informantes ha puesto en duda que el documento sometido á la liquidación del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes por D. R. N. contiene lo que en el derecho foral de Cataluña es conocido con el nombre de heredamiento universal, y la Sección también lo considera así.—Partiendo, pues, de este supuesto, y no existiendo en las tarifas un tipo de gravamen especial para los heredamientos universales, preciso será determinar las relaciones jurídicas que establece la escritura para exigir el impuesto con arreglo á ella. Por la cláusula pertinente á la cuestión que en este expediente se ventila, don F. N. hacía donación en favor de su hijo de todos los bienes, derechos y acciones que le correspondieran á la hora de su muerte.—Nada, pues, se trasmitía por el momento, ni era fácil calcular lo que llegaría á transmitirse al vencimiento del plazo, que era incierto, puesto que dependía del fallecimiento de una persona.—Por otra parte, mediaba también la condición suspensiva de que D. R. N. tuviere hijos y que éstos llegasen á la edad de testar en caso de morir antes el donatario que el donante.—En una palabra, la donación no se perfeccionaba hasta el fallecimiento de D. F. N., y por consiguiente, antes no existía base cierta para girar la liquidación, luego no había materia tributiva hasta que se cumplieran las condiciones estipuladas.—Y si el acto de la transmisión lo determinó el fallecimiento del donante, lo que realmente se causaba era una sucesión hereditaria sin que pierda tal carácter por la irrevocabilidad del pacto; y si á la fecha del documento no puede girarse la liquidación del impuesto de derechos reales, y la transmisión de bienes se realizó á la muerte del causante, claro es que la tarifa aplicable es la vigente al tiempo de ocurrir la transmisión.—Si bien es verdad que el art. 32 del reglamento previene que en ningún caso se exigirá el impuesto por otros tipos que los señalados por las tarifas vigentes en la fecha del otorgamiento de los repetidos actos ó contratos, añade «ó en que se hubiere abierto las respectivas suce-

siones.»—Y como ya la Sección deja expuesto que á su juicio es una verdadera sucesión el acto por el cual el recurrente adquirió los bienes de su padre, de aquí que, con arreglo á dicho artículo, también debe aplicarse la tarifa vigente al fallecimiento de D. F. N. y no la que regía el día del otorgamiento de la escritura.—Ya la Real orden de 18 de Mayo de 1860 declaró que los heredamientos universales devengarían el impuesto, no á la época del otorgamiento, sino á la en que tuviera lugar el fallecimiento del causante de la trasmisión.—Por estas razones la Sección opina que procede revocar el acuerdo apelado, y que se gire nueva liquidación al 1 por 100, devolviéndose al interesado la cantidad que haya satisfecho de más.—V. E., sin embargo, resolverá con S. M. lo más acertado.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 7 de Marzo de 1891 (1).

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don M. G. V., como albacea de D.^a D. A. L., contra una resolución del Delegado de Hacienda de Cádiz:—Resultando que el interesado acudió ante dicha Delegación en 4 de Septiembre de 1889 solicitando la devolución de 4.493,13 pesetas satisfechas por impuesto con motivo de la expresada herencia, por los conceptos de adjudicación de bienes en comisión para pago que afirma han sido enajenados por los adjudicatarios, y además por el concepto de legados, por haberse equivocado la oficina liquidadora en las liquidaciones practicadas, tomando como base, no el importe del legado, sino aumentando éste con la cantidad que por impuesto debe abonarse á la Hacienda, cuyo error debe ser subsanado y devolverse la cantidad cobrada de más:—Resultando que dicha Delegación, estimando que entre los bienes adjudicados en comisión los hay muebles é inmuebles; que respecto á la adjudicación de los primeros se adeuda el 0,50 por 100 de su valor, pero sin derecho á la devolución del impuesto aunque se enajenen por los adjudicatarios; que respecto á los segundos, proce-

(1) Véase la resolución de 12 de Febrero de 1891.

de la devolución del impuesto satisfecho por la adjudicación en comisión cuando se enajenen por el adjudicatario en el plazo de un año, en cuyo caso sólo se encuentran las fincas que es detallan, y por lo que se satisfizo á la Hacienda 374,70 pesetas, y que en cuanto á la rectificación que se pretende de las liquidaciones á los legatarios de la causante es improcedente la pretensión, no sólo porque no existe el error que se supone, por cuanto que ordenado por la testadora que el impuesto correspondiente á los legatarios se abonase con cargo á la herencia, es evidente que la causante legó á aquéllos la cantidad legada mas el importe del impuesto, por lo que la base liquidable debe ser la suma de ambas cantidades, sino también porque en todo caso esto constituiría un error de derecho que debió impugnarse en el plazo de quince días, y no habiéndolo verificado, las liquidaciones han quedado consentidas; por todo lo cual, resolvió en 14 de Diciembre de 1890: 1.º, que se devuelvan las 374,70 pesetas satisfechas por la adjudicación de inmuebles en comisión, que han sido enajenados dentro del año, según dispone el art. 5.º del reglamento; 2.º, que se desestime la pretensión en cuanto á lo satisfecho por la adjudicación de bienes muebles, y 3.º, que se desestime igualmente por lo relativo á las liquidaciones practicadas á los legatarios: = Resultando que notificado este acuerdo al Interventor de Hacienda y al reclamante, el primero se conformó con lo resuelto, y el segundo dedujo recurso de alzada, en el que si bien solicita la totalidad de la devolución pedida en primera instancia, sólo impugna el extremo referente á la rectificación de las liquidaciones practicadas á los legatarios, que estima no pueden calificarse consentidas por el hecho de realizar el pago que se hizo para evitar mayores perjuicios, cuyo recurso informa la Delegación fué presentado dentro del plazo hábil: = Considerando que en la apelación sólo se impugnaba parte del acuerdo referente á la rectificación solicitada de las liquidaciones giradas á los legatarios, por lo que, y por la circunstancia de ajustarse lo resuelto en lo relativo á las devoluciones de lo satisfecho por las adjudicaciones de bienes en comisión á lo taxativamente preceptuado en el art. 5.º del reglamento vigente, procede sólo examinar y resolver la primera cuestión indicada: = Considerando que el hecho de disponer el testador que el importe correspondiente á los legados que realice se satisfaga con cargo al caudal hereditario, constituye un aumento de legado que, si bien la Administración debe respetar, tiene derecho á sujetar al impuesto: = Considerando, además, que al apreciarlo así la oficina liquidadora, si el interesado estimaba improcedente tal apreciación debió impugnarla en el plazo de quince días, y al no haberlo así, las liquidaciones giradas adquirieron el carácter de acto

administrativo consentido, sin que pueda desvirtuar tan lógica consecuencia la alegación del recurrente de que se realizó el pago de las liquidaciones por evitar mayores perjuicios, pues el hecho del pago no obstaba en modo alguno á la presentación de la reclamación oportuna dentro del plazo reglamentario;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido confirmar el fallo apelado, desestimando la apelación interpuesta.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y fines consiguientes.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 17 de Marzo de 1891 (1).

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. J., D. R. y D. J. M. contra el acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda de Zaragoza, confirmatorio de una liquidación girada por la oficina liquidadora de la capital, por la diferencia entre el valor de cierta finca y el precio en que adquirieron el derecho de retroventa:—Resultando que por escritura de 6 de Octubre de 1890 ante el notario de Zaragoza D. Celestino Serrano, uno de los comparecientes, D. B. S. y S., retrovendió á los recurrentes la casa núms. 3 y 5 de la calle de Goya de dicha ciudad, que por escritura anterior había adquirido de D. V. P y B. con la expresada condición, cuyo derecho de retraer había vendido el P. á los hermanos M. por otra escritura en precio de 5.000 pesetas, habiendo satisfecho el impuesto correspondiente:—Resultando que por la oficina liquidadora se giraron dos liquidaciones, una al 1 por 100, núm. 345 de la tarifa, sobre el precio de 5.000 pesetas en que P. vendió á los hermanos M. el derecho de retraer y las 35.000 pesetas, precio de la finca, con arreglo al párrafo 3.º art. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881 sobre el impuesto de derechos reales:—Resultando que contra esta última liquidación recurrieron los hermanos M. ante el Delegado de Hacienda, alegando que como habían satisfecho con anterioridad el impuesto correspondiente á las 5.000 pesetas en que adquirieron el derecho de retraer, estaban subrogados en los derechos del vendedor, y así como éste sólo hubiera pagado el 1 por 100 del valor de la finca, no podía exigírseles un impuesto mayor, toda vez que la disposi-

(1) Véanse los comentarios á los arts. 2.º de la ley y 6.º del reglamento.

ción legal en que se fundaba el liquidador no era de aplicación al caso presente, pidiendo la devolución de las 900 pesetas satisfechas:—Resultando que el Delegado de Hacienda resolvió en 24 de Enero de este año declarando que no procedía la nulidad de la liquidación, ni en su consecuencia la devolución solicitada, porque el impuesto era distinto según que el retrayente era el vendedor ó un tercero que tuviere su derecho, según dispone el párrafo 3.º del art. 2.º de la ley citada, y como en el caso presente usó del derecho de retraer un tercero que había adquirido esta facultad del vendedor por medio de un contrato, era procedente la liquidación complementaria que se había girado por la diferencia entre el precio en que se transmitió el derecho y el valor de la finca:—Resultando que notificada la anterior resolución en 30 de Enero de este año, recurrieron contra ella ante este Ministerio en escrito de 14 de Febrero siguiente los hermanos M. con la súplica de que revocándose la de primera instancia, se declarase improcedente la liquidación girada, ordenándose la devolución de las 900 pesetas satisfechas ó del importe de la otra liquidación si así se estimase:—Visto el párrafo 3.º del art. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881, y el 2.º, art. 6.º del reglamento de la misma fecha sobre el impuesto de derechos reales:—Considerando que según las disposiciones ya mencionadas, cuando el adquirente del derecho de retroventa en virtud de contrato adquiera el inmueble á que se refiera aquél, deberá completar el 3 por 100 del valor total del inmueble, ó sea hecha deducción de lo satisfecho por la adquisición del derecho de retroventa:—Considerando que la Delegación de Hacienda de Zaragoza al confirmar la liquidación impugnada se atiene á lo dispuesto en el citado párrafo 3.º del art. 2.º de la ley antes citada, pero al aplicarla incurre en un error de hecho, puesto que declara exigible el impuesto por la diferencia que aparece entre el precio en que se evaluó el derecho de retraer, 5.000 pesetas, y el precio en que se enajenó la finca con la condición de retro, 35.000 pesetas, siendo así que este segundo término debe ser el valor total del inmueble, que en este caso es de 40.000 pesetas, ó sea la cantidad que en definitiva ha desembolsado el adquirente del inmueble, omisión que debe subsanarse por liquidación complementaria:—Considerando que no puede sostenerse la liquidación girada al 1 por 100, núm. 345 de la tarifa sobre las 35.000 pesetas, porque ésta sólo procede cuando el retrayente es el mismo vendedor ó el que representa su persona y derechos por títulos hereditarios, y como en este caso los recurrentes establecen su petición en forma alternativa, es de estimar en este último extremo, por más que no lo expresan con claridad en la primera instancia, por cuya razón la Delegación de Hacienda se abstuvo de resolver acerca del particular:—Con-

siderando que esta misma doctrina es la establecida por la Real orden de 31 de Diciembre de 1878, que citaron los Sres. M. en su recurso, disposición que se dictó para fijar con mayor claridad los preceptos del reglamento de 14 de Enero de 1873;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo informado por esa Dirección general, se ha servido revocar el acuerdo apelado, declarando en su lugar que por la trasmisión comprendida en la escritura referida deben satisfacer los recurrentes el 3 por 100 del valor del inmueble adquirido, que se estima en 40.000 pesetas, y anulando la liquidación girada por el concepto de retroventa, cuyo importe de 350 pesetas deberá devolverse á los interesados, sin perjuicio de que satisfagan 150 pesetas más á que asciende la liquidación complementaria que debe girarse por la adquisición del inmueble.=De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y demás fines.=Dios, etc.=*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 21 de Marzo de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don J. M. las H., como socio gerente de la Sociedad «I. M. las H. y Compañía,» y D. F. A. y L. contra el acuerdo dictado en primera instancia por el Delegado de Hacienda de Granada, que confirmó una liquidación girada á cargo de aquéllos por el impuesto de derechos reales, concepto de sociedad:—Resultando que en escritura de 27 de Noviembre de 1890 ante el notario de Granada D. Abelardo Martínez, los comparecientes Sres. H. y A., éste por su propio derecho y aquél como gerente de la expresada Sociedad, manifestaron que habían determinado establecer una fábrica de azúcar de remolacha contribuyendo por mitad, tanto para la adquisición de terrenos como para la edificación y maquinaria, á cuyo efecto H. había adquirido con anterioridad cinco terrenos comprados á diferentes sujetos por escrituras de los años 1889 y 1890. Que formada una sola finca con estas porciones se construyó en ellas la fábrica de azúcar con la maquinaria, dependencia y demás necesario para esta industria, á cuya edificación fueron concedidos los beneficios de colonia agrícola, consignando que el coste de terrenos y fábrica era de 1.300.000 pesetas, á que habían contribuido por mitad los comparecientes; y que para que se inscribiera en el Registro de la propiedad como una sola finca *pro-indiviso* y por mitad á cada uno, otorgaban la

escritura:—Resultando que, presentada esta escritura en la oficina liquidadora de Granada, se giró por el Abogado del Estado la correspondiente por el concepto de sociedad al 0,50 por 100, habiendo satisfecho los interesados 5.150 pesetas por cuota del Tesoro y 78,25 por honorarios:—Resultando que contra la anterior liquidación recurrieron en tiempo ante el Delegado de Hacienda, fundándose en que no había constitución de Sociedad, porque no se pactaba ninguna de las condiciones que caracterizan este contrato; que no habían tenido ánimo de constituir tal Sociedad, y su objeto fué la inscripción de la finca por mitad y *pro-indiviso* en el Registro de la propiedad, no habiendo ningún acto expreso ó deducido que figure en la tarifa del impuesto, suplicando se sirva declarar que la descripción no está sujeta al impuesto:—Resultando que el Delegado de Hacienda, por acuerdo de 3 de Enero de este año, desestimó la reclamación por entender que la escritura contiene un acto que reúne los caracteres de sociedad civil, definida en el art. 1.665 del Código civil, estando este acto sujeto al impuesto porque se deduce expresamente de la escritura, no liquidándose la descripción que se hace con objeto de inscribirla en el Registro de la propiedad, porque no está sujeta al impuesto:—Resultando que notificada esta resolución á los interesados en tiempo hábil apelaron de ella ante este Ministerio, pidiendo que se revoque y declare no sujeta al impuesto la escritura, porque no existe la sociedad civil que se pretende ver en ella, y á lo más habría la comunidad de bienes á que se refiere el art. 392 del Código civil, toda vez que éste incluye la industria limitándose á los productos naturales, no refiriéndose para nada la escritura á los industriales:—Vistos los artículos citados del Código civil y el 34 y concordantes del reglamento del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando que la apelación ha sido interpuesta en tiempo, y por lo tanto, debe admitirse:—Considerando que con arreglo al citado art. 34 del reglamento del impuesto, éste se exigirá con arreglo á la verdadera naturaleza jurídica del acto ó contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que le den las partes:—Considerando que en la escritura otorgada por los Sres. H. y A. hay algo más que la descripción de la finca y lo edificado en ella con objeto de que se inscriba en el Registro de la propiedad, puesto que H. adquirió las fincas por escrituras de distintas fechas anteriores é independientes del contrato actual, que han edificado en estos terrenos una fábrica de azúcar con la maquinaria y dependencias consiguientes á este objeto, fijando el valor total en una cantidad que han aportado por mitad los contratantes:—Considerando que concedidos á esta finca los beneficios de colonia agrícola, si bien no se dice si es á nom.

bre de los dos comparecientes ó de uno de ellos, es evidente que el objeto de la fábrica es la industria azucarera, siendo el capital aportado por mitad por cada uno de los comparecientes, constituyendo á este fin una Sociedad y en modo alguno una simple comunidad de bienes:—Considerando que en este contrato no puede decirse que exista la comunidad de bienes descrita por el artículo 392 del Código civil, porque además de no pactarla los contratantes, no reúnen tampoco los requisitos que exige el Código:—Considerando que, por el contrario, es evidente que existe una Sociedad civil tal y como las define el art. 1.665 del Código, puesto que los dos otorgantes ponen en común las fincas adquiridas con anterioridad por uno de ellos, y los dos la fábrica con su maquinaria y accesorios, que se ha construido con dinero de ambos, con la particularidad de describir por menor la maquinaria, lo cual no era necesario para la inscripción en el Registro de la propiedad, y demuestra palpablemente que no sólo es ése el objeto de la escritura, sino que convenía á los interesados hacerlo constar para sus fines ulteriores:—Considerando que, si bien pudiera tenerse la escritura como cesión del que aporta las fincas á favor del que sólo contribuyó con capital, no es éste su verdadero carácter por existir además la edificación de una fábrica sobre aquellos terrenos con un fin industrial, y por lo tanto, sólo cabe la calificación de Sociedad civil;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido confirmar el acuerdo apelado.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 23 de Marzo de 1891 (1).

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don I. P. M. contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia, confirmatorio de cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales;—Y resultando que por escritura otor-

(1) No hemos estado nunca conformes con el criterio sustentado en esta Real orden por las razones que nuestros lectores pueden ver consultando el comentario al artículo 1.º de la ley en la parte relativa á los contratos de ejecución de obras; pero hoy es menos sostenible aún la doctrina consignada en dicha disposición de calificar de arrendamiento de servicios simplemente los contratos como al que la motiva, puesto que tienen concepto especial en la ley.

gada en esta corte á 2 de Agosto del pasado año ante el notario D. Rafael Delgado Monreal, como sustituto de D. Antonio Turón, el Ayuntamiento de esta villa, y en su nombre el Alcalde Presidente, contrató con D. I. P. M., la construcción de pavimentos de madera en las calles públicas municipales de esta capital que por dicho Ayuntamiento se determinase, obligándose aquél á suministrar los materiales necesarios para llevar á efecto el objeto de la contrata:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora de esta capital, se giró la oportuna liquidación por el concepto de «muebles,» núm. 296 de la tarifa al 1 por 100, importando para el Tesoro la suma de 2.707 pesetas 66 céntimos; 2.666 pesetas 66 céntimos por cuotas del Tesoro y 41 pesetas por honorarios de liquidación; siendo el capital base de la liquidación girada el de 266.666 pesetas que resulta de deducir la tercera parte por mano de obra de las 400.000 pesetas fijadas como mínimo para las obras que por el Ayuntamiento habían de ejecutarse durante los cuatro años de existencia del contrato, cuya liquidación fué satisfecha en 9 de Septiembre del año anterior:—Resultando que por el D. I. P. M., en 25 del propio Septiembre, como contratista obligado á satisfacer todos los gastos que ocasione la citada escritura según se deduce de la condición 18 de las económico-administrativas fijadas para la subasta, se acudió á la Delegación de Hacienda de la provincia, en solicitud de que se declarase la nulidad de la liquidación girada, y se le devolviese su importe; alegando que por el referido documento no se estipula trasmisión de ninguna clase, y que tratándose de un servicio público no está sujeto al pago del impuesto de derechos reales el contrato celebrado:—Resultando que con fecha 10 del siguiente mes de Octubre se confirmó por la Delegación de Hacienda la liquidación impugnada, en atención á que, aunque sólo se trata de la adquisición de un servicio, en el presente caso existe además adquisición de materiales para llevar á efecto el objeto de aquel:—Resultando que el interesado acudió en alzada ante este Ministerio con fecha 3 de Noviembre último, reproduciendo en apoyo de su pretensión los argumentos que expuso anteriormente y alegando además que por Real orden de 26 de Diciembre de 1882 se declaró no sujeto al pago del impuesto un contrato de índole análoga al actual, ó sea de suministro de pan durante el periodo de un año á los establecimientos de beneficencia del Ayuntamiento de esta capital, á causa de no existir trasmisión de bienes muebles;—Considerando que, según los artículos 1.542 y 1.588 del Código civil, el contrato de arrendamiento puede ser de cosas, ó de obras ó servicios; y que puede contratarse la ejecución de una obra conviniendo en que el que la ejecute ponga solamente su trabajo ó su industria, ó que tam-

bién suministre el material:—Considerando que las oficinas provinciales debieron tener en cuenta estas disposiciones para no calificar como contrato de venta la adjudicación que mediante escritura, y por virtud de la subasta celebrada, hizo el Ayuntamiento de esta corte á D. I. P. para la construcción y entretenimiento del pavimento de madera en las vías públicas municipales:—Considerando que al tratarse de una convención definida y regulada por la ley civil, y no comprendida nominalmente en el impuesto (como lo está el arrendamiento de fincas), no procede asimilarla á otros actos determinados en la tarifa vigente, porque no es lícito extender el sentido de la ley fiscal, á no ser en los casos previstos por el art. 36 del reglamento, ó sea en los contratos innominados y cuando exista un acto expreso ó deducido con arreglo á los principios de derecho, cuyo nombre ó concepto de liquidación figure en la referida tarifa:—Considerando que los principios del derecho no permiten calificar el acto en cuestión más que como un arrendamiento de obras ó servicios, según los artículos citados del Código civil:—Considerando que en la contrata que se cuestiona no hay transmisión de bienes, por cuanto la madera, el cemento y los demás materiales, sin entrar á formar parte del patrimonio del Municipio según el art. 343 de dicho Código, quedan incorporadas á la vía pública, que es de uso general, mejorando las condiciones de ésta y perdiendo aquéllos la condición de muebles, precisamente desde el momento de su incorporación ó de la prestación del servicio:—Considerando que si se aceptase el criterio opuesto, resultaría el absurdo de que mientras los contratos de adquisición de terrenos para el ensanche de las vías públicas sólo satisfacen el 0,10 por 100 según el número 90 de la tarifa, las pretendidas transmisiones por incorporación de materiales á dichas vías tributarían el 1 por 100 con arreglo al número 296:—Considerando que este último gravamen debe exigirse solamente cuando concurren las circunstancias que determina el art. 18 del reglamento, ó sea por las traslaciones de bienes muebles ó semovientes verificadas en virtud de estos actos judiciales ó administrativos ó de contrata otorgados ante notario, si por esos actos ó contratos se adjudican, declaran, reconocen ó transmiten perpetua, indefinida é irrevocablemente cantidades en metálico, efectos públicos ó comerciales, frutos, géneros, caldos y en general toda clase de bienes muebles ó semovientes, de lo cual se deduce con toda claridad que las transmisiones comprendidas en dicho artículo y en el número correspondiente de la tarifa son aquellas en virtud de las cuales se adquieren bienes que conservan su valor en cambio, siendo después susceptibles de nuevas enajenaciones ó de ser invertidos en obras ó servicios:—Considerando que por no tener en cuenta el concepto jurídico de la con-

trata el liquidador del impuesto se vió en la necesidad de establecer bases arbitrarias para practicar la liquidación, suponiendo que el gravamen afecta á las dos terceras partes del importe de aquéllas, y que la otra tercera parte corresponde á la mano de obra, sin reparar que no existe transmisión alguna y que de existir alcanzaría en totalidad al pavimento construido, y por lo tanto á la mano de obra, lo mismo que á los materiales:—Considerando que por estas razones sin duda las leyes anteriores y el art. 2.º de la de 31 de Diciembre de 1881 sometieron al impuesto de derechos reales y transmisión de bienes los arrendamientos de fincas solamente, llevando otras disposiciones á contribuir por la industria á los contratistas, arrendatarios y asentistas de cualquiera clase que lo sean con el Gobierno, corporaciones provinciales y municipales, en cuyo concepto D. I. P. debe satisfacer á la Hacienda el $\frac{1}{2}$ por 100 de todas las cantidades que por la contrata perciba del Ayuntamiento, con arreglo y en la forma que disponen los arts. 20 y 21 del reglamento de 13 de Julio de 1882 y el número 2.º de la tarifa 2.ª adjunta al mismo:—Considerando que sobre no autorizarlo las disposiciones vigentes, sería doblemente injusto exigir los dos impuestos mencionados por un solo motivo ó en atención á un solo acto ó contrato:—Considerando que las obras de construcción del pavimento de madera en las vías municipales de esta corte y las de entretenimiento durante quince años del construido no se hallan á cargo de la Administración municipal, sino al del contratista D. I. P., según el pliego de condiciones, *con las adiciones posteriores que le modifican*, y que, por tanto, no puede tener aplicación al presente caso la Real orden de 2 de Octubre último, que por la razón contraria declaró obligado al pago del impuesto por transmisión de bienes al contratista que durante el año económico anterior suministró la menestra necesaria para el consumo de los Asilos de San Bernardino sitos en Alcalá de Henares;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el acuerdo apelado y anular la liquidación impugnada, reconociendo, en su consecuencia, al reclamante derecho á la devolución de las cantidades satisfechas, y declarar con carácter general que los arrendamientos no inscribibles según la ley no están sujetos al impuesto, por no serles aplicable el párrafo 1.º del art. 18 del reglamento.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 14 de Abril de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don D. S. M. de Ll. contra la resolución del Delegado de Hacienda de Badajoz que confirmó la del Administrador de Contribuciones de dicha provincia denegando la liquidación provisional del impuesto de derechos reales solicitada respecto á la sucesión de D. C. L. M. Ll.—Resultando que la providencia apelada se funda en que la expresada sucesión se causó en 4 de Marzo de 1886, y la liquidación provisional se solicitó en 30 de Septiembre de 1887, ó sea después del plazo del año que al efecto establece el artículo 61 del reglamento vigente:—Resultando que el recurrente interpuso dentro del plazo reglamentario recurso de alzada, solicitando se dejara sin efecto lo resuelto y se le admitiera la liquidación provisional referida, que pidió para poder disfrutar del beneficio de condonación del recargo que concedió el art. 22 de la ley de Presupuestos de 29 de Junio último, cuya disposición legal estima infringida por la Delegación:—Visto el art. 61 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 y la Real orden de 7 de Marzo último dictada en expediente promovido por D. R. C.:—Considerando que el beneficio de poder liquidar provisionalmente el impuesto devengado por las sucesiones *mortis causa*, tiene determinadas sus condiciones y límites en el art. 61 del reglamento, cuales son que se solicite antes de expirar el año siguiente al día del fallecimiento, acompañando al efecto los documentos que se expresan; y como en este caso no concurre la circunstancia del tiempo, puesto que la pretensión se dedujo mucho después de trascurrido el indicado plazo, está en su lugar la resolución del Delegado de Hacienda, doctrina consignada en la Real orden referida:—Y considerando que la prescripción del art. 22 de la ley de Presupuestos vigente no tiene el alcance y pretensión que el recurrente pretende, puesto que sólo debe aplicarse á las liquidaciones que se soliciten acompañando los documentos que sean precisos según las disposiciones reglamentarias aplicables;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido confirmar el fallo apelado, desestimando por tanto el recurso de alzada del interesado.—De Real orden lo digo á V. S. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—Cos-Gayón.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 7 de Mayo de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don J. B. A., como curador del incapacitado D. F. B., contra una providencia del Delegado de Hacienda de Oviedo que le denegó una devolución de cierta suma satisfecha por el impuesto de derechos reales:—Resultando que, presentada á la oficina liquidadora de Oviedo la escritura de disolución de la Sociedad mercantil «H. de P. B.,» otorgada en 26 de Diciembre de 1889 ante el notario de dicha ciudad D. Fernando Alvarez del Manzano, se giró una liquidación por el concepto de Sociedad, núm. 349 de la tarifa, al 0,50 por 100 sobre 499.728 pesetas que al disolverse la expresada Sociedad correspondían al socio incapacitado D. F. B., según dicha escritura, cuya liquidación fué notificada al que presentó el documento con fecha 26 de Marzo de 1890 y satisfecha en 31 del propio mes:—Resultando que en instancia presentada en 14 de Abril siguiente D. J. B. A. impugnó dicha liquidación, solicitando se le devolvieran 879 pesetas 65 céntimos que entendía satisfechas con exceso por haberse tomado como base de la liquidación la parte que á dicho incapacitado correspondía en la Sociedad, ó sea el 64 por 100 con relación, no al capital existente cuando la Sociedad se disuelve, sino al activo que arrojaba el balance de 25 de Enero de 1886, siendo así que el impuesto debe exigirse con relación á las cantidades que realmente se adjudiquen á los socios:—Resultando que con relación á este extremo consta en la escritura de disolución que la mencionada Sociedad tenía un activo en Enero de 1886 de 780.825 pesetas y un pasivo de 127.066 pesetas; y al realizar la disolución por la mencionada escritura el activo era de 526.048 pesetas y el pasivo de 20.113 pesetas, existiendo una diferencia de 147.935 pesetas procedentes de gastos de los socios, pérdidas de créditos y otras bajas; y restando del expresado activo de 526.048 pesetas el pasivo de 20.113 pesetas, quedaba un líquido partible de 505.935 pesetas, de cuya suma el 64 por 100, importante 323.798 pesetas, corresponde y se adjudica al referido incapacitado:—Resultando que el Delegado de Hacienda resolvió en 25 de Septiembre de 1890, de conformidad con los informes emitidos, desestimar la pretensión, porque entablada como de devolución no puede prosperar, por faltar la previa providencia administrativa ó judicial declaratoria del derecho, y aun de estimarse por equidad como reclamación contra la liquidación girada resulta interpuesta fuera del plazo hábil:—

Resultando que, notificado el fallo en 29 de Septiembre, el interesado acudió en alzada ante el Ministerio en tiempo hábil, por lo que la Delegación admitió la apelación:—Considerando que la mencionada liquidación contiene un error manifiesto de hecho, que en modo alguno justifica la oficina liquidadora, cual es el de haber tomado como base, no el capital adjudicado al socio y que le corresponde dado el activo de la Sociedad, sino el que le hubiera correspondido si el activo de la Sociedad de Enero de 1886 no hubiera tenido las disminuciones ó bajas que ya se consignan en la escritura:—Considerando que en tal sentido puede estimarse el caso como comprendido en el núm. 4.º del art. 144 del reglamento del impuesto de derechos reales, ó sea como una devolución de lo pagado de más por un error material ó de hecho, y, por lo tanto, sin necesidad de previa providencia administrativa que reforme la liquidación girada, puede cursarse el expediente como de devolución, con tanto más motivo cuanto que no se justifica la razón de haber señalado como base contributiva la aceptada por la Administración:—Considerando que en tal supuesto procede admitir la reclamación como interpuesta dentro del plazo del año:—Considerando que el impuesto que debe devolverse debe ser el percibido por la parte correspondiente á las pérdidas sufridas por la Sociedad, comparando el activo de 1886 con el existente en 1889, no procediendo hacerlo extensivo á las bajas deducidas por razón de deudas de la Sociedad, por cuanto éstas sólo son deducibles cuando se adjudiquen bienes para su pago, en cuyo caso contribuiría esta adjudicación como corresponde:—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por V. E. y lo informado por la Intervención general, se ha servido resolver se devuelva al interesado el impuesto percibido por la parte proporcional que le corresponde de la suma de 147.935 pesetas que como disminución por pérdidas existe entre el activo de la expresada Sociedad en 1886 y el existente en 1889 al disolverse aquélla.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y fines consiguientes.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 29 de Mayo de 1891.

Excmo. Sr.:—Pasado á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente instruido por D. J. M.ª V., á nombre de su esposa D.ª A. P. del M., ante la Delegación de Hacienda de Santander, con motivo de cierta liqui-

dación girada por el impuesto de derechos reales, dicha Sección ha emitido el siguiente dictamen:—La Sección ha examinado el expediente adjunto, del que resulta:—Que por escritura de 1.º de Marzo de 1884, D. R. P. del M., dueño de 579 fincas rústicas y urbanas, las cedió, renunció y traspasó perpetuamente y en concepto de censo reservativo vitalicio á su hija D.ª A. J., para ella, sus herederos y sucesores, obligándose la adquirente á satisfacer al D. R. la cantidad de 15.000 pesetas anuales, y aceptando la condición de que volverían los bienes al trasmitente si dejara de abonar al mismo la pensión estipulada. Que D.ª A. P. del M. satisfizo como impuesto de derechos reales la cantidad de 21.703 pesetas 35 céntimos, al tipo del 3 por 100 sobre el capital de las 723.445 pesetas en que se valoraron las fincas. Que en 9 de Marzo de 1890 falleció D. R. P. del M., y caducado así el censo, su hija y heredera única D.ª M. hizo constar el hecho en documento público, con el que acudió á la oficina liquidadora de Santander, la cual exigió á dicha interesada el 2 por 100, conforme al núm. 313 de la tarifa, por el concepto de extinción de la pensión de 15.000 pesetas anuales. Que D.ª A. abonó las 10.000 pesetas que en el referido concepto se liquidaron, pero impugnó la operación, alegando que, no habiéndose descontado de la transmisión de los bienes el valor del canon de 15.000 pesetas el año 1884, tampoco procede actualmente computarlo para establecer dos exacciones sobre un solo acto sujeto al impuesto. Que el Delegado de Hacienda desestimó la reclamación, y contra tal acuerdo apeló para ante V. E. D.ª A. P. del M., representada por su legítimo esposo D. J. M. V. Que la Dirección general de Contribuciones directas propone que se confirme la resolución recurrida, porque si bien no se dedujo el capital de la pensión el año 1884 para exigir los derechos del 3 por 100 á la interesada, en cambio tampoco se exigió al padre de la misma el 2 por 100 que debió satisfacer por la constitución del gravamen. Que la Dirección de lo Contencioso, cree por el contrario, que procede la devolución de las 10.000 pesetas satisfechas últimamente á nombre de D.ª A. P. del M. Y que con Real orden de 11 de Febrero último se ha remitido el asunto á informe de esta Sección:—Considerando que la trasmisión á censo reservativo confiere al cesionario el íntegro y pleno dominio de las fincas enajenadas y exige la aplicación de los arts. 4.º y 74 del reglamento del impuesto, conforme á los cuales el acto contribuye con el 3 por 100 del valor de los bienes, debiendo rebajarse del mismo como carga deducible el capital que representa la pensión que se reconoce al censalista:—Considerando que por virtud de tales cesiones el trasmitente no adquiere sobre los bienes sujetos al gravamen ningún derecho que antes no tuviera, sino que se priva y despoja

de los anejos al dominio, por lo cual no es lícito exigirle el pago del impuesto invocando el art. 12 del reglamento:—Considerando, por lo tanto, que si bien la extinción del derecho de D. R. P. M. es acto sujeto á tributación conforme al citado artículo, pugnaría con toda noción de equidad la exacción, constando como consta que D.^a A. tenía satisfecha la cantidad en que consiste el impuesto, por no habérsele deducido el capital que representaba la pensión, al adquirir en 1884 el dominio de los bienes gravados;—La Sección cree, de acuerdo con la Dirección de lo Contencioso, que procede por equidad el reintegro de las 10.000 pesetas que reclama D. J. M.^a V. á nombre de su mujer.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 13 de Junio de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don F. A. F. contra una resolución del Delegado de Hacienda de Oviedo que denegó la reforma de cierta liquidación del impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura otorgada ante el notario de Gijón D. Antonio García Mon en 19 de Julio de 1890, D. A. A. reconoció que D. F. A. le había facilitado por conducto de D. M. G. L. cien billetes hipotecarios de la Isla de Cuba, con los que A. había constituido un depósito en el Banco de España, á favor de la Junta sindical del Colegio de agentes de cambio y Bolsa de Madrid para que le sirviera de fianza en su cargo de Agente colegiado:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora se giró en 23 de Octubre siguiente una liquidación al 1 por 100 por el núm. 296 de tarifa, importante 535 pesetas, que fué satisfecha en 27 del propio mes:—Resultando que el contribuyente, D. F. A., impugnó en tiempo hábil dicha liquidación ante el Delegado de Hacienda, alegando que se había estimado como transmisión de bienes muebles lo que era un mero préstamo, reclamación que fué desestimada y motivó el recurso de alzada ya mencionado:—Resultando que, ampliado el expediente, el interesado presentó el vendí original por virtud del que en 4 de Enero de 1889 D. J. A. C. le vendió los billetes en cuestión, y además una copia literal de los asientos de la contabilidad mercantil de la casa L., referentes á cuen-

tas con el Sr. A., de la que resulta que éste tenía cuenta corriente en la referida casa de banca, y que por su cuenta y á su nombre se había hecho la compra y pago de los mencionados billetes:—Considerando que la apelación se interpuso en tiempo y forma, por lo que procede admitirla:—Considerando que, disponiendo el art. 18 del reglamento vigente que contribuyan con el 1 por 100 las traslaciones de muebles y semovientes verificadas en virtud de actos judiciales ó administrativos ó de contratos otorgados ante notario, si por éstos se adjudican, declaran, reconocen ó transmiten metálico y efectos públicos, etc., á primera vista parece que la liquidación es procedente, porque por virtud de la escritura en cuestión, el Sr. A. reconoce que D. F. A. le ha facilitado dichos billetes hipotecarios:—Considerando, sin embargo, que para que el reconocimiento origine la exacción del impuesto es necesario, según lo reconoció la Real orden de 29 de Diciembre de 1886, que por virtud del documento liquidado se trasmitan muebles ó efectos públicos, y aquí no acontece esto, toda vez que la trasmisión se hizo por virtud de documento privado con anterioridad, ó sea el 4 de Enero de 1889, y la escritura referida se otorgó en 19 de Julio de 1890, siendo, por tanto, la calificación jurídica del contrato á los efectos del impuesto la de un préstamo simple, y con arreglo á cuyo concepto debe tributar;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el fallo recurrido declarando que el acto comprendido en la relacionada escritura constituye un préstamo liquidable por el número 341 de la tarifa, debiendo devolverse al interesado la cantidad que resulte satisfecha de más.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y fines consiguientes.—Dios, etc. —*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 4 de Julio de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don A. D. Z. contra la resolución dictada en primera instancia por el Delegado de Hacienda de esta provincia confirmando las liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales en la disolución de una Sociedad mercantil:—Resultando que por escritura otorgada ante el notario de esta corte D. José García Lastra en 23 de Enero de este año, D. A. D. Z. y su consocio D. J. J. U. convinieron en la disolución de la Sociedad que habían constituí-

do por otra escritura de 9 de Marzo de 1886 y reformaron por la de 1.º de Marzo de 1887, haciendo constar que el primero continuaría con la industria de confitería y géneros coloniales á que se dedicaba la Sociedad, abonando á U. 15.000 pesetas como precio convenido del traspaso; que el activo era de 223.135,39 pesetas, el pasivo de 144.624,09 pesetas y el saldo á favor 78.511,36 pesetas, comprendiendo en la primera de estas sumas todos los créditos á favor de la Sociedad; en la segunda, lo que ésta debía por todos conceptos, y sin expresar que ninguno de los créditos fuera de dudoso cobro; adjudicándose al socio D. Z. efectos bastantes para cubrir el pasivo y fijando varias estipulaciones para dividir entre los dos que fueron socios los créditos que se vayan realizando:—Resultando que presentada la escritura en la oficina liquidadora de esta corte, se giraron tres liquidaciones, una por las 15.000 pesetas que U. recibe por el traspaso al 1 por 100, otra á cargo de D. Z. y U. por la adjudicación de muebles para pago del pasivo de la Sociedad al 0,50 por 100 sobre las 144.624,03 pesetas, importante 723,12 pesetas, y la tercera á cargo de los mismos por el saldo de la Sociedad que se adjudican, que al 0,50 por 100 ascendió á 392,56 pesetas, las cuales fueron satisfechas el 25 de Febrero del presente año:—Resultando que D. Z. reclamó en tiempo contra las dos últimas liquidaciones, porque no se debió tomar como base todos los efectos adjudicados, sino solamente el saldo y el metálico existente que según su cuenta ascendía á 90.723,64 pesetas, pues todas las demás partidas eran créditos que todavía no se habían realizado, y procedía consignar en la escritura una nota aplazando su pago para cuando se hicieran efectivos; resolviendo la Delegación de Hacienda que procedía confirmar las liquidaciones impugnadas, porque en la escritura se adjudicaban todos los créditos á favor de los socios con la obligación de pagar las deudas, por lo que estaban bien aplicados los núms. 6 y 394 de la tarifa:—Resultando que contra esta resolución apeló el D. Z. en tiempo oportuno, aduciendo que no procedía la liquidación por adjudicación de muebles y sí únicamente la de Sociedad por el saldo y el metálico que se dividía entre los socios, debiendo anularse las dos que impugnaba y devolverse la diferencia de 671,99 pesetas satisfechas de más:—Considerando que, con arreglo á los arts. 34, 35 y 36 del reglamento del impuesto, la liquidación se practicará por el verdadero carácter del acto ó contrato, sin exigir á una *sola convención* el pago por más de un concepto, y que el acto exista expresamente ó se deduzca con arreglo á los principios de derecho:—Considerando que en la liquidación de la Sociedad D. Z. y U se fija el activo y el pasivo que resultó el día de su disolución, para conocer las ganancias que correspondían á los dos so-

cios por partes iguales, y sobre esta suma se giró la correspondiente liquidación, aplicando el núm. 349 de la tarifa, la cual está bien practicada, con arreglo á la escritura y á los artículos citados, sin que pueda aumentarse este haber como sin fundamento pretende el recurrente, englobando con el saldo partidas que tienen otra distinta aplicación:—Considerando que asimismo existe en la escritura el concepto de adjudicación de muebles al socio D. Z. para atender al pago del pasivo y aplicado á esta estipulación el núm. 6 de la tarifa, puesto que la adjudicación es temporal, no cabe anular las liquidaciones giradas sobre este acto deducido expresamente de la escritura; tanto más que los contratantes no han estipulado nada que pueda desvirtuar esta adjudicación, limitándose á fijar el modo como habían de repartirse los beneficios que obtuvieron al realizar el activo;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido confirmar el acuerdo apelado.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 4 de Julio de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don G. T. de la T. contra cierta resolución de la Delegación de Hacienda de Cádiz:—Resultando que por muerte de D. M. T. C., ocurrida en 7 de Enero de 1866, se practicaron las oportunas particiones entre sus hijos y herederos, que fueron aprobadas judicialmente por auto de 25 de Junio de 1867, adjudicándose á tres de los herederos, D.^a A., D.^a F. y D.^a M. T., la casa sita en Cádiz calle de Argantonio, núm. 11, por terceras partes, valuadas en 16.667 pesetas, y consignando en la declaración 7.^a de la partición que «caso de no poder cobrarse alguna de las cantidades adjudicadas, serán responsables del déficit que por esta causa resultare todos los coherederos»:—Resultando que no habiéndose hecho efectivos gran parte de los créditos inventariados y repartidos, unos en la totalidad y otros en parte, convinieron los interesados en modificar la anterior partición, como lo realizaron por escritura protocolizada en 30 de Septiembre de 1885 ante el notario de esta capital D. José María Vallejo:—Resultando que en esta escritura se consigna que las D.^a A., D.^a F. y D.^a M. T. ceden á su hermano D. G. tres cuartas partes de la expresada casa en pago de las 12.822 pesetas 76 céntimos que D. G. anticipó

para gastos de testamentaria; debiendo además éste abonar de su peculio á su otro hermano D. M. 744 pesetas 47 céntimos y á la menor D.^a A. T. R. 1.727 pesetas 53 céntimos, y por último, reintegrar á las cedentes la diferencia que resulta entre estas sumas y el valor de 40.000 pesetas que se fija á las partes de casa cedidas en la forma que estipulan:—Resultando que, presentada esta escritura en la oficina liquidadora de Cádiz, se exigió al recurrente por impuesto y concepto de cesión de inmuebles 587 pesetas 25 céntimos sobre el valor de 19.575 pesetas, cuyo impuesto satisfizo en 16 de Septiembre de 1890, con aplicación del beneficio de perdón de multas y recargos que concedió el art. 26 de la vigente ley de Presupuestos:—Resultando que dicha liquidación se impugnó ante el Delegado de Hacienda por el interesado, por entender que el acto no devengaba impuesto, pues se trataba de una modificación de la escritura de partición de una herencia directa que por la época que se causó no devengaba impuesto:—Resultando que el Delegado de Hacienda, por acuerdo de 8 de Noviembre último, confirmó el mencionado acto administrativo, por entender que se trataba de una transmisión causada por título de cesión y no de herencia:—Resultando que, notificada esta resolución en 17 del propio mes, el interesado dedujo recurso de alzada en tiempo hábil, que fué admitido por la Delegación de Hacienda:—Considerando que el impuesto debe exigirse en atención al título de derecho que motiva la transmisión:—Considerando que la transmisión de que se trata no se realiza, como supone el recurrente, por herencia de su difunto padre, sino por cesión que de las tres cuartas partes de la finca hacen sus hermanas en su favor, como claramente se estipula en la escritura, realizándose aquélla por la cantidad de 40.000 pesetas en que se evalúa lo cedido, que el adquirente hace efectivas, compensando las deudas que á su favor y en contra de las cedentes resultan, abonando otras deudas en favor de D. M. T. y la menor A. T. y, por último, entregando el resto ó diferencia entre estas partidas y las 40.000 pesetas á los cedentes en la forma determinada, concepto este último que comprende más de la mitad de dichas 40.000 pesetas:—Considerando que, aunque la liquidación reclamada se ajusta á la doctrina expuesta, se ha cometido en la misma un error de hecho tomando como base liquidable la suma de 19.575 pesetas en lugar de las 40.000 en que se evalúan las partes objeto de la cesión, error disculpable por la poca claridad con que se halla redactada la cláusula referente al caso y omisión que en la misma se observa, pero que se desvanece por el estudio detenido de la escritura, y que debe ser subsanado para evitar perjuicios al Tesoro:—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, visto lo informado por la Dirección general de lo Contencioso y la Sec-

ción de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado, y de conformidad con lo consultado por esa Dirección general, se ha servido desestimar la apelación del recurrente, acordando al propio tiempo que se rectifique la liquidación reclamada en el sentido de ampliarse su base á la suma de 40.000 pesetas.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 11 de Julio de 1891.

Excmo. Sr.:—Remitido á la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente instruido en la Delegación de Hacienda de esta provincia á instancia de D. R. de R., con motivo del impuesto exigido por la trasmisión á título de herencia de unas acciones del Banco de España, dicha Sección ha emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Cumpliendo esta Sección lo dispuesto en la Real orden comunicada por el Ministerio del dignísimo cargo de V. E. con fecha 21 de Marzo último, ha examinado el adjunto expediente promovido por D. R. de R. y B. sobre devolución de cierta cantidad satisfecha por el impuesto de derechos reales correspondiente á cinco acciones del Banco de España transmitidas por títulos de herencia. Resulta de antecedentes que por escritura otorgada en la ciudad de Vitoria á 21 de Junio de 1890 ante el notario D. Francisco de Ayala don R. de R., en concepto de apoderado de D. N. de R. y D.^a M. Z., en representación de sus dijas menores D.^a M. y D.^a J. de R. y Z., formalizaron la partición de los bienes que correspondían á los otros y antes por testamento de D.^a R. de I., que falleció en Vitoria el año de 1866, dejando el usufructo de sus bienes á don P. de R. y D.^a F. O. y la nuda propiedad á D. N. y D. J. de R., hacen constar en la escritura que, habiendo fallecido los cónyuges usufructuarios, en 2 de Diciembre de 1884 la D.^a F. y en 20 de Junio de 1857 D. P., quedó extinguido el usufructo, recayendo la propiedad plena en D. N. de R. y en las menores D.^a M. y D.^a J., hijas del otro heredero D. J. de R., que murió sin testar en la ciudad de Vitoria en 1878. Los bienes que distribuyen entre los partícipes que concurren al otorgamiento debidamente representados son cinco acciones del Banco de España, de las cuales cuatro proceden de la herencia de D.^a R. I. y la otra fué adquirida con los dividendos de aquéllas al aumentar el Banco su capital en el año de 1883, varias fincas radicantes en la provincia de Alava,

un censo en la de Vizcaya y la mitad de una casa y de dos censos de Madrid. Presentada la escritura á la liquidación del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes en la oficina de Madrid, se giraron dos liquidaciones complementarias de otras que los interesados habían satisfecho con carácter provisional en 2 de Enero de 1889. D. R. de R., en nombre de D.^a M. y D.^a J. R., solicitó que se rectificara la liquidación girada á cargo de sus representadas, por cuanto en el capital que sirve de base al impuesto se había incluido el valor actual de cinco acciones del Banco de España que no debían contribuir por estar domiciliadas en Vitoria, cuya provincia satisface el impuesto por encabezamiento, y si no fuera procedente la segregación de aquel valor, que se redujese al que tenían cuatro de dichas acciones el 18 de Septiembre de 1866, fecha del fallecimiento de la causante doña R. I., sin tener en cuenta para nada la otra acción, que no ha sido heredada, sino adquirida en virtud del aumento de capital realizado por el Banco de España en el año 1883. Desestimada la solicitud del R. por acuerdo del Delegado, fecha 10 de Septiembre de 1890, interpuso el interesado recurso de alzada ante V. E., presentando una certificación expedida por la sucursal del Banco de Vitoria, haciendo constar que en 30 de Diciembre de 1876 se domiciliaron en dicha sucursal, procedentes del Banco de España en Madrid, cuatro acciones de la clase de inalienables á favor de D. N. y D. J. de R. y O. en propiedad, y en usufructo á don P. de R. y D.^a F. de O., y que á dichos señores había correspondido una acción en el aumento de capital del año de 1883, que también fué domiciliada en Vitoria.—La Dirección general de Contribuciones directas propone que se rectifique la liquidación, teniendo en cuenta el valor que tenían las cuatro acciones del Banco en Septiembre de 1866 en que se causó la herencia, y que D. N. y D. J. de R. adquirieron en plena propiedad dichas acciones, y las adjudicadas al último fueron transmitidas á sus hijos con posterioridad. La Dirección general de lo Contencioso entiende que los referidos valores se hallan exentos del impuesto de derechos reales, por ser bienes muebles transmitidos antes de publicarse el reglamento de 1873, y deben regirse por el estatuto personal. Las Secciones han examinado con detenimiento el expediente y están conformes con la conclusión propuesta por la Dirección general de lo Contencioso, si bien han de apoyarse en otras consideraciones. Se trata de una sucesión causada en 18 de Septiembre de 1866, por fallecimiento de doña R. I., pero sujeta á una condición suspensiva, pues dicha señora concedió la nuda propiedad á unas personas y el usufructo vitalicio á otras. En el año 1887, por muerte del último usufructuario, se cumplió la condición y es cuando se consolidó la propie-

dad plena; entonces se verificó la adquisición por D. N. y D. J. de R. ó los que sus derechos representaban, y la legislación entonces vigente es la que debe aplicarse para liquidar el impuesto correspondiente á la escritura de 21 de Junio de 1890, presentada por D. R. de R. Y tanto es así, que al presentar á la liquidación del impuesto llamado de hipotecas en 21 de Junio de 1867 la escritura particional de los bienes heredados por fallecimiento de la I., cuyo documento lleva la fecha de 18 del mismo mes, se puso nota al pie por el liquidador D. Francisco Seco de Cáceres, haciendo constar que luego que se consolidaran ambos dominios, se pagaría por el D. N. y D. J. de R. el impuesto que á la sazón se hallase establecido. Y es natural que así se hiciera, pues si lo que adquirirían dichos interesados era un derecho futuro, el impuesto debía satisfacerlo la persona que lo hiciera efectivo para evitar la contingencia ocurrida en el presente caso, de que falleciese el heredero de la nuda propiedad antes que el usufructuario. D. N. y D. J. de R. se conformaron con esa nota y aceptaron por consiguiente el pagar el impuesto que rigiera á la fecha en que se consolidara el dominio pleno por muerte de los usufructuarios. Y si entonces es cuando se verifica la adquisición y cuando se ha causado, el impuesto deberá liquidarse con arreglo á las disposiciones que á la sazón rigieran.—Se trata en el presente caso de acciones del Banco de España, que tienen el carácter y naturaleza de bienes muebles, circunstancia que es muy de tener en cuenta por el lugar en que se hallan situados. El reglamento de 31 de Diciembre de 1881, que es aplicable á este caso, por ser el vigente en la época en que se consolidó el dominio de aquellas acciones en los recurrentes, dispone en su art. 38 que los bienes muebles cuando se transmiten por título hereditario, siguen la condición del territorio en que se hallen situados ó constituidos, cualesquiera que sean la nacionalidad ó derecho foral de los adquirentes. Y como las acciones de que aquí se trata se encuentran domiciliadas desde el año 1876 en la sucursal del Banco de España en Vitoria, según acredita el certificado expedido por su Interventor, y la ciudad de Vitoria se halla bajo el régimen foral que como todas las Provincias Vascongadas satisfacen el impuesto de derechos reales por medio de encabezamiento, de aquí que debe declararse á dichos valores exentos del referido impuesto, por razón del territorio en que se hallan constituidos. Y si contra el parecer de las Secciones hubiera de aplicarse la legislación que regía el año 1866, fecha del fallecimiento de la primera causante, el resultado para la Hacienda sería el mismo, como deja demostrado el dictamen de la Dirección general de lo Contencioso.—Opinan pues, las Secciones, que procede revocar el acuerdo apelado, debiendo devolverse al recurrente el impuesto que ha

satisfecho por las cinco acciones del Banco de España á que se contrae su recurso.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 29 de Julio de 1891.

Excmo. Sr.:—Vista la alzada interpuesta por el Alcalde Presidente del Excmo. Ayuntamiento de... contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de la provincia por el que se desestimó cierta reclamación:—Resultando que por escritura otorgada en el mes de Mayo de 1888 ante el notario D. Antonio Turón, el Ayuntamiento referido adquirió por virtud de contrato con D. L. S. J., las materias necesarias para la instalación del pavimento de madera en varias calles de aquella capital, en precio de 245.704,75 pesetas:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de dicha capital se giró una liquidación por el concepto de muebles, núm. 296 de la tarifa, al 1 por 100, por la repetida suma de 245.704,75 pesetas, que con lo liquidado por honorarios ascendió á la cantidad de 2.994,70 pesetas, que fué satisfecha en 22 de Junio del propio año:—Resultando que D. A. L. A., como agente consistorial del Ayuntamiento referido, acudió con fecha 26 de Agosto último á la Delegación de Hacienda de la provincia reclamando la devolución de las expresadas 2.994,70 pesetas, por estimar que á ella tiene derecho por virtud de lo dispuesto en la Real orden de este Ministerio de 22 de Marzo de este año, que declaró que los arrendamientos no inscribibles no están sujetos al impuesto de derechos reales:—Resultando que en 4 de Junio siguiente se desestimó por la Delegación de Hacienda tal reclamación, fundándose en que la liquidación apelada, como consentida, era firme, sin que tampoco fuera lícito dar efecto retroactivo á la Real orden citada:—Resultando que por el Alcalde Presidente del repetido Ayuntamiento se acude á este Ministerio en alzada del acuerdo de la Delegación, solicitando la devolución de las liquidaciones giradas, por estimar que al plazo de los quince días no están sujetas las reclamaciones de las sumas indebidamente satisfechas, y serle aplicable la doctrina sentada por la Real orden de 22 de Marzo

último:—Visto el art. 141 del reglamento, por el que se previene que las liquidaciones practicadas por las oficinas de partido se consideren como actos administrativos, contra los que procede reclamación ante el Delegado de Hacienda en el término de quince días, y asimismo el 144 que determina que no se acuerde la devolución de lo que el contribuyente crea pagado de más á virtud de una liquidación ó acuerdo administrativo que se haya consentido:—Considerando que habiéndose girado y satisfecho la liquidación expresada por el concepto de «muebles,» en 22 de Junio de 1888, como la instancia en solicitud de devolución de la cantidad satisfecha no fué presentada en la Delegación de Hacienda hasta el 26 de Mayo de este año, es visto que, á tenor de la doctrina expuesta, aquella liquidación quedó consentida y firme sin que contra ella quepa ni pueda prosperar recurso alguno:—Considerando que no siendo lícito entrar en el fondo de la cuestión, la citada Real orden no puede ser en manera alguna aplicable al presente caso, dado que, aun mirando siempre la ley al porvenir, es un axioma jurídico el de que las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo cuando se trate de leyes especiales, ó cuando el legislador así precisamente lo determine, lo que aquí no sucede;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo informado por esa Dirección general, se ha servido confirmar el acuerdo apelado.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por doña R. E. y P. contra la resolución del Delegado de Hacienda de Málaga que confirmó las liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales en la constitución de cierta pensión:—Resultando que por escritura de 22 de Octubre de 1885 ante el notario de Málaga D. Rafael Gómez Palomo, D. F. L., con asistencia de su esposa la recurrente, vendió á D. M. G. P. una finca titulada Lagar del Lastre, en 42.000 pesetas, de cuya cantidad el comprador debía entregar al Banco Hipotecario de España 22.000 de un préstamo á que estaba afecta la finca y reservarse las 20.000 restantes para en su equivalencia satisfacer al vendedor una pensión de 175 pesetas mensuales, cuya pensión se reduciría á 100 pesetas á favor de la D.^a R. cuando falleciese el pensionista, quedan-

do garantido con hipoteca de la misma finca el capital de las referidas 20.000 pesetas:—Resultando que fallecido D. F. S. el 6 de Junio de 1886, solicitó D. M. G., como dueño de la finca, del Registro de la propiedad que anotase la modificación de la pensión, pidiéndolo por medio de escrito á que acompañó la partida de defunción del pensionista, con cuyos documentos, en los que no consta el capital de la pensión, la oficina liquidadora giró dos liquidaciones, una por el núm. 313 de la tarifa, concepto de pensión, al 2 por 100 de 4 0.000 pesetas, y otra por el núm. 206, concepto de hipoteca, al 0,50 por 100, de 40.000 pesetas, las dos á nombre de D.^a R. C.:—Resultando que satifechas dichas liquidaciones el 8 de Noviembre de 1890, D.^a R. C., reclamó al día siguiente ante el Delegado de Hacienda de Málaga, cuya autoridad acordó desestimar la instancia, denegar la devolución solicitada y que se practicara una liquidación complementaria por haberse tomado como base liquidable las 40.000 pesetas en vez de las 42.000 pesetas que era la verdadera, cuya liquidación se hizo efectiva en 10 de Abril de 1891:—Resultando que contra esta resolución interpuso doña R. C. recurso de apelación en tiempo oportuno, con la súplica de que se declare que no existe modificación de pensión, que en todo caso se considere su capital el de 20.000 pesetas y que se devuelva lo satisfecho de más:—Considerando que tratándose en este caso de determinar la verdadera cuantía del capital de la pensión que se modifica por el fallecimiento del Sr. S., así como de resolver si la hipoteca que la garantiza experimenta alguna modificación sujeta al impuesto, sin duda alguna no son los documentos últimamente presentados á la liquidación los que deben apreciarse para decidir las cuestiones citadas, sino que hay que atenerse única y especialmente á la escritura de 22 de Octubre de 1882, origen verdadero de donde ha de partir toda argumentación:—Considerando, esto supuesto, que examinada la referida escritura se ve que comprende un contrato de compraventa perfecto, con todos los requisitos esenciales en derecho para su validez, cuyo precio fué de 42.000 pesetas, si bien la entrega de éste, atendándose á lo estipulado después, no se hizo al vendedor, sino que parte, ó sean 22.000 pesetas, hubo de abonarlas el comprador, en representación del vendedor, al Banco Hipotecario de España, acreedor hipotecario de la finca, y las 20.000 pesetas restantes se las reservó el mismo comprador también, obligándose en cambio á satisfacer al vendedor una pensión vitalicia de 175 pesetas mensuales, pensión que se reduciría á 100 pesetas cuando falleciese el pensionista, si sobreviviese, como ha acontecido, la esposa de éste D.^a R. C., garantizando dicho capital de pensión de 20.000 pesetas con hipoteca, lo cual es indudable que constituía una cesión de bienes en pago de una pensión, cuyos bienes no son, como

equivocadamente supone la Delegación de Hacienda, la finca transmitida, sino simplemente las 20.000 pesetas en metálico, toda vez que esta última convención es en realidad un contrato posterior y distinto del de compra, siquiera estén contenidos ambos en un mismo documento:—Considerando que garantizando la hipoteca constituida asimismo el capital de la pensión, ó sean las 20.000 pesetas, cualquiera que fuese el pensionista y la cuantía de la pensión, claro es que la hipoteca es la misma que se constituyó por la referida escritura, sin que haya variado ni el capital ni la cosa gravada, ni el objeto del gravamen, ni aun las personas á cuyo favor se constituyó, porque ya se estipuló que serían sucesivamente pensionistas L. y su esposa; y esto admitido, no existe modificación que esté sujeta al impuesto:—Considerando, por último, que de todo esto se infiere por modo evidente y claro que con arreglo á lo que la escritura arroja y á lo que el art. 12 del reglamento del impuesto preceptúa, el fallecimiento del señor L. ha motivado tan sólo la modificación de la pensión cuyo capital es de 20.000 pesetas, que debe contribuir por el 2 por 100;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el acuerdo apelado, declarando que la recurrente sólo debe de satisfacer por el concepto de modificación de pensión 400 pesetas y el derecho á la devolución de 640 pesetas satisfechas de más.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.:—Remitido á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente instruido á instancia de la Compañía de los ferrocarriles del..., con motivo del impuesto de derechos reales exigido á la misma, dicha Sección ha emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Con Real orden de 7 de Marzo último se ha remitido á informe de esta Sección el expediente instruido en la Delegación de Hacienda de esta provincia á instancia de la Compañía de los ferrocarriles del..., con motivo del impuesto exigido á la misma por escritura de carta de pago, otorgada en 7 de Junio de 1890 ante el notario D. José García Lastra, por D. A. C. de L. N., conde de L. N., por una par-

te, y D. A. C. y D. J. B., en nombre de la citada Compañía por la otra, hicieron constar, por contrato privado celebrado en 19 de Julio de 1889, que si el primero llegaba á obtener la concesión del ferrocarril de Soto del Rey á Cíaño Santana, en la provincia de Oviedo, se obligaba á transferirla á la Compañía del... con todos los derechos y obligaciones que concedía la ley de 4 de Junio del citado año 1889, proyectos de obras, pliegos de condiciones y tarifas aprobadas ó que se aprobasen por el Gobierno, obligándose á la vez la Compañía á entregar al C. de L. como precio de la concesión, planos, proyectos y gastos de replanteo 225.000 pesetas.—Otorgada dicha concesión por Real orden de 23 de Abril de 1890, y aprobada la trasferencia también por Real orden de 27 de Mayo del año pasado, se otorgó la correspondiente escritura, y presentada ésta en la oficina liquidadora de esta capital, se giró la liquidación al 1 por 100 de la precitada suma, la cual fué satisfecha por la Compañía del... en 28 de Julio siguiente, juntamente con 34,25 pesetas como honorarios de liquidación. En 31 del mismo mes acudió el representante de la Compañía á la Administración, alegando que el acto formalizado en la escritura liquidada era simplemente del pago y recibo del precio aplazado de la cesión; que ésta no se hallaba sujeta á pago por no figurar en la tarifa, y que aun estimando el acto como cesión de la concesión no debía devengar más que el 0,10 por 100, y la Delegación de Hacienda, conformándose con lo propuesto por la Administración de Contribuciones y Abogado del Estado, acordó confirmar la liquidación impugnada, fundándose en que no se trataba de la cesión de una línea férrea, sino de los planos y proyectos para construirla, por cuya cesión se abona una suma en concepto de indemnización, á la que era aplicable la Real orden de 8 de Abril de 1884.—Desestimada la pretensión en primera instancia, la Compañía interpuso el correspondiente recurso de alzada ante V. E., y la Dirección general del ramo, separándose del dictamen del negociado pericial que estimaba revocable el fallo confirmatorio de la liquidación con arreglo á la Real orden de 6 de Junio de 1886, consultó á V. E. la confirmación del acuerdo recurrido; mas la Dirección general de lo Contencioso, teniendo en cuenta que el nuevo Código civil había hecho cambiar el concepto y calificación jurídica de los bienes objeto del contrato liquidado, considerando las concesiones administrativas como bienes inmuebles, fué de parecer que debía dejarse sin efecto la liquidación practicada, girándose otra al 3 por 100 por el número 29 de la tarifa.—Examinada por la Sección la escritura de 7 de Junio de 1890, objeto de la liquidación impugnada en el presente recurso por la Compañía de los ferrocarriles del., entiende, como la Dirección general de lo Contencioso, que, dada

la naturaleza de los bienes transmitidos por la misma, no pueden ser considerados para los efectos del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes sino en el concepto de inmuebles, según los califica el art. 334, núm. 10 del Código civil vigente; las concesiones de las obras públicas, las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles, á cuya clase pertenece la concesión de que se trata transmitida por el C. de L. á la expresada Compañía, no puede tener en sentido jurídico otra consideración que la que señala el citado artículo, y sólo las adquisiciones de inmuebles verificadas por las empresas de ferrocarriles en virtud de las leyes de expropiación forzosa y de obras públicas gozan del beneficio de contribuir al tipo de 0,10 por 100 en concepto de derechos reales, según dispone el art. 28, párrafo 10 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881.—Las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y los derechos reales sobre los mismos, según el art. 10 de este reglamento, deberán contribuir al impuesto señalado, y para designar la calificación que á este efecto han de tener los bienes transmitidos declara el art. 34 que el mencionado impuesto se ha de exigir con arreglo á la verdadera naturaleza del acto ó contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado.—Por último, en consonancia con la opinión anteriormente manifestada respecto al carácter y significación de esta clase de derechos, declara el artículo 39 del repetido reglamento de 1881 que los bienes que por su naturaleza, uso, destino, aplicación ó adherencia se consideran inmuebles ó raíces por el *derecho común* satisfarán el impuesto que corresponda al acto ó contrato de que sea objeto. No se dirá que el reglamento de 1881 necesita modificarse después de la promulgación del Código civil, porque aquél se amolda perfectamente á las alteraciones del derecho común, no siendo su objeto definido sino aplicar un precepto fiscal á cada acto ó contrato.—En vista de las razones anteriormente expuestas, la Sección entiende que procede revocar el fallo apelado, dejando sin efecto la liquidación recurrida, y ordenar se practique otra al tipo de 3 por 100, con arreglo al núm. 29 de la tarifa adjunta al reglamento del impuesto de 31 de Diciembre de 1881.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 12 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.:—Vista la alzada interpuesta por D. J. H. y don E. R. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Palencia confirmando ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura otorgada en 6 de Enero de este año ante el notario de Palencia D. Venancio Camasen, se disolvió la Sociedad Mercantil «C. H. y Compañía,» constituida por D. E., D. J. H. y D. E. R., reconociéndose á favor del primero 312.500 pesetas como capital, y 110.926 pesetas 75 céntimos como utilidades; 62.500 pesetas y 12.870 pesetas respectivamente á favor del segundo, ascendiendo en junto á pesetas 619.388,50, representadas por 252.916,62 pesetas en géneros; 50.000 pesetas, valor de una casa de la Sociedad. 99.994 pesetas 89 céntimos efectivo en caja, y 216.278,98 pesetas, deudas á favor de aquélla, acordando entregar á D. E. las dos cantidades á que tenía derecho, en metálico la primera de presente y la de ganancias al fin del mes, quedando éste obligado á ceder á sus consocios D. E. R. y D. J. H. sus derechos y acciones:—Resultando que la oficina de Palencia giró las liquidaciones oportunas por la adjudicación á cada socio de bienes en pago de sus respectivas particiones, y además á cargo de D. J. H. y D. E. R. otras dos importantes, una 1.020,59 pesetas concepto de cesión á título oneroso por el 3 por 100 de 34.019,63 pesetas, valor de la participación del D. E. en la casa, y otra de 2.894,12 pesetas, concepto de muebles por el 1 por 100 de 289.412,23 pesetas, valor de la parte de este mismo señor en los géneros, créditos y demás bienes hasta completar lo que le correspondía, cuyas liquidaciones fueron satisfechas:—Resultando que D. J. H. y D. E. R. impugnaron en tiempo estas dos liquidaciones porque no existía tal cesión de bienes, sino únicamente disolución de una sociedad mercantil en la que á unos socios se han adjudicado géneros y finca, y á otro socio el dinero:—Resultando que la Delegación de Hacienda confirmó las dos liquidaciones, porque en la escritura referida además de la disolución de la Sociedad aparece de una manera expresa que D. E. H. hace cesión á sus otros dos consocios de todas sus acciones y derechos, consistentes en una finca, géneros y créditos, mediante la entrega al mismo de cierta cantidad en metálico, constituyendo dicho acto una cesión á título oneroso sujeta al impuesto:—Resultando que

H. y R. apelaron en tiempo del anterior acuerdo reproduciendo los argumentos alegados y pidiendo la devolución de las 3.914 pesetas que creen satisfechas indebidamente:—Considerando que con arreglo al art. 14 del reglamento del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881 al disolverse ó trasformarse las sociedades de todas clases debieron pagarse el 0,50 por 100 del valor de las adjudicaciones ó transmisiones que constituían el todo ó parte del haber social, á cuyo precepto obedecen las liquidaciones giradas á cada uno de los tres socios por sus respectivas adjudicaciones:—Considerando que si bien es cierto que los bienes existentes no deben distribuirse de otra suerte que de aquella que los interesados acuerden, también lo es que éstos no pueden alterar la esencia de las cosas ni la realidad de los hechos, y siendo esto así, y no existiendo más que 99.994,89 pesetas en numerario, al disolverse la Sociedad tuvo lugar, sin embargo, la entrega desde luego al mismo D. E. H. de 312,500 pesetas en metálico, ofreciéndole en igual especie para fin de mes las 110.926,75 pesetas restantes, de donde resulta que los reclamantes entregaron de su peculio propio 323.420,80 pesetas, quedándose en su equivalencia con igual valor en la finca, géneros y créditos inventariados por virtud de la cesión que en escritura les hace aquél, y como nadie puede ceder lo que no tiene, de aquí que virtual y legalmente se supone que antes hubo de adquirir de la Sociedad el derecho á los citados bienes y que después cede á sus consocios:—Considerando que este acto constituye una cesión á título oneroso gravada con el impuesto de derechos reales independientemente del contrato de disolución de la Sociedad, razón por la que la oficina liquidadora optó como base para liquidar la cesión la parte que tanto en el inmueble como en los géneros y créditos correspondían al D. E. H., no implicando este acto el aumento de capital que los interesados suponen:—Considerando por todo lo expuesto que reconocido como razón íntima de la exigibilidad del impuesto la existencia de una transmisión, claro es que las liquidaciones no tienen punto por donde puedan ser impugnadas, puesto que parten de la realidad de los hechos, toda vez que los reclamantes se hacen dueños de parte de un inmueble y de géneros y créditos que con dinero propio han compensado:—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido confirmar en todas sus partes el acuerdo apelado.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso interpuesto por D. A. P. y don A. P. contra la resolución del Delegado de Hacienda de Zaragoza confirmando la liquidación girada por el impuesto de derechos reales por compra de una fábrica de harinas:—Resultando que por escritura de 13 de Octubre de 1890, ante el notario de Zaragoza D. Celestino Serrano, los comparecientes D. J. P. y D.^a J. F. vendieron á los reclamantes una fábrica de harinas en precio de 60.000 pesetas, expresando que de esta cantidad 15.000 pesetas era el valor del edificio y las 45.000 pesetas restantes el de los artefactos y útiles para la fabricación, recibiendo en aquel acto de presente las 15.000 pesetas, quedando aplazado el pago de las restantes, que tendría lugar en tres plazos anuales con garantía hipotecaria del inmueble:—Resultando que presentado este documento en la oficina liquidadora de la capital se giró la correspondiente al 3 por 100, núm. 29 de la tarifa, sobre las 60.000 pesetas, y otra al tipo de 0,10 por 100 por la hipoteca en garantía del precio aplazado, las cuales fueron satisfechas en 22 del mismo mes:—Resultando que los Sres. P. y P. recurrieron ante el Delegado de Hacienda pidiendo la nulidad de la primera de las citadas liquidaciones, porque la transmisión era de bienes inmuebles y muebles, señalando á cada uno su precio, y por tanto, debían liquidarse al 3 y al 1 por 100 respectivamente, y en su virtud que le devolvieran lo satisfecho de más, que ascendía á 900 pesetas:—Resultando que la Delegación de Hacienda de Zaragoza desestimó esta pretensión porque los útiles y artefactos unidos á la fábrica constituían parte íntegra de la misma y tenían la consideración de bienes inmuebles con arreglo al Código civil, acuerdo que fué apelado en tiempo reproduciendo las razones antes alegadas:—Visto el art. 334 del Código civil y reglamento del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando que el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma y puede ser admitido:—Considerando que según el art. 39 del impuesto los bienes que por su naturaleza, uso, destino, aplicación ó adherencia se consideran inmuebles ó raíces por el derecho común, satisfarán en tal concepto el impuesto que corresponda al acto ó contrato de que sean objeto:—Considerando que son bienes inmuebles, según lo define el art. 334 del Código civil en su núm. 5.º, las máquinas, instrumentos ó utensilios destinados á la explotación que se realice en un edificio y que directamente

concurrer á satisfacer las necesidades de la misma:—Considerando que unas y otras circunstancias se dan en la maquinaria existente en la fábrica de harinas de los reclamantes, sin que obste en contrario las razones aducidas en el recurso, porque si bien los contratantes señalan la parte del precio que corresponde al edificio y la que atribuyen á las máquinas y utensilios que constituyen la fábrica, esto en nada contraría los principios de derecho fijados en el Código, y cuya aplicación al presente caso se ha hecho con estricta sujeción al citado art. 39 del reglamento:—Considerando que la liquidación se ajusta además al sentido literal de la escritura, en la que se dice ser objeto de la venta una fábrica de harinas, y en tal supuesto no cabe admitir el razonamiento de que las máquinas eran objetos que estaban en el edificio accidentalmente y podrían separarse sin que por ello variara aquél de condición;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por V. E. y lo informado por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar el recurso interpuesto confirmando la resolución impugnada.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y efectos reglamentarios.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don B. T. y F. de S. y su hermana D.^a M. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de la provincia de Toledo desestimatorio de cierta pretensión:—Resultando que fallecido D. M. J. de S. en 7 de Marzo de 1887, y verificada la partición de bienes de la testamentaria del mismo en 26 de Agosto de 1888, fué reformada por escritura adicional de fecha 19 de Mayo de 1889, por no tener noticia á la fecha de la partición de ciertos créditos existentes contra la testamentaria, adjudicándose en consecuencia y por partes iguales á los herederos del causante D. B. y D.^a M. T. y F. de S. para pago de los créditos el importe de las 126.200 pesetas á que los mismos ascendían, los que estaban garantidos con hipoteca sobre bienes inmuebles de la propiedad del mencionado causante, adjudicados con otros de la herencia á los prenombrados herederos:—Resultando que presentados en la oficina liquidadora de Lillo con fecha 22 de Octubre del pasado año, aprovechándose del perdón de multa otorgado por el art. 22 de la ley de Presupuestos, así los testimonios de la escritura particio-

nal de bienes expedidos á favor de los herederos, como la adicional referida, se giraron entre otras liquidaciones por el concepto de herencia, que fueron satisfechas y no son objeto de reclamación, otras dos por el concepto de adjudicación para pago al 3 por 100, importantes 3.786 pesetas, tomando como base el capital al efecto adjudicado de 126.200, ingresándose asimismo aquella suma en las arcas del Tesoro:—Resultando que D. B. y D.^a M. Z. acudieron con fecha 1.^o de Octubre del pasado año á la Delegación de Hacienda de la provincia de Toledo en solicitud de que se declare exenta del pago del impuesto la adjudicación por el concepto referido, y se le devolviese por tanto la cantidad satisfecha á la Hacienda, fundándose, entre otras razones, en la de que las deudas, al ser consideradas como capital pasivo ó baja del caudal, no deben devengar impuesto alguno, puesto que dichas cantidades no las adquieren los herederos:—Resultando que por la Delegación de Hacienda, con fecha 5 de Junio de este año, se desestimó la solicitud de los reclamantes, en atención á lo terminante del contexto del art. 5.^o del reglamento, por lo que se dispone que en las adjudicaciones de bienes inmuebles ó derechos reales para pago de deudas se exija desde luego el tipo del 3 por 100:—Resultando que los referidos reclamantes acudieron dentro de tiempo hábil enalzada de tal acuerdo para ante este Ministerio, reproduciendo y ampliando en apoyo de su pretensión los argumentos expuestos en su anterior reclamación:—Visto el artículo 5.^o del reglamento del impuesto, por el que se determina que á las adjudicaciones de bienes inmuebles ó derechos reales por vía de comisión ó encargo para pago de deudas se exija desde luego el tipo del 3 por 100, sin perjuicio del derecho á la devolución que competa, cuando los inmuebles ó derechos sean cedidos por el adjudicatario al acreedor en solvencia de su crédito, ó enajenados para este objeto en el término de un año, á contar desde la fecha de la adjudicación:—Considerando que, á tenor de esta doctrina, apareciendo de la escritura adicional á la de partición referida, que la adjudicación de bienes se hizo á los herederos por partes iguales, en la cuantía objeto de la deuda y como comisión ó encargo para pago de aquélla, no es lícito acceder á lo pedido, y menos cuando tal disposición citada en último caso da derecho á la devolución de las cantidades abonadas por el adjudicatario cuando dentro de los términos prescritos se enajenen ó adjudiquen los bienes para el pago al acreedor;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido confirmar el acuerdo apelado.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.:—Pasado á informe de las Secciones de Hacienda y Ultramar y de Gobernación y Fomento del Consejo de Estado el expediente instruido á virtud de la consulta formulada por la Administración especial de Hacienda de Navarra acerca de si debe exigirse para inscribir documentos en los Registros de la propiedad de las provincias en que rige la exención del impuesto, el requisito de que se acredite el pago ó exención del mismo, dichas Secciones han emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Las Secciones, cumpliendo lo dispuesto en Real orden comunicada por el Ministerio del digno cargo de V. E., han examinado la consulta formulada por el Registrador de la propiedad de Pamplona que ha dado lugar á la formación del adjunto expediente.—Exprésase en ella la duda de si deberá ó no considerarse como requisito necesario para inscripción de un documento público en que se comprendan distintos bienes ó derechos situados, unos en provincias exentas del impuesto de derechos reales y trasmisión de bienes, y otros por el contrario en territorio no exceptuado, la nota del liquidador competente, haciendo constar que ha sido satisfecho dicho impuesto por las fincas ó derechos sujetos al mismo, á la vez que la declaración de exención por los restantes que radiquen en territorio exento.—La Dirección general de Contribuciones directas, al examinar la expresada consulta, prevé también el caso de que el documento presentado comprenda bienes inmuebles ó derechos reales sitos en territorio exento y bienes muebles ó semovientes no exceptuados del impuesto, y con este motivo propone que se dicte una resolución de carácter general, declarando: 1.º Que los Registradores de la propiedad en las provincias exentas del impuesto de que se trata, no tienen obligación de archivar la carta de pago á que se refiere el art. 248 de la ley hipotecaria, por no ser aplicables en dichas provincias los preceptos del art. 150 del reglamento vigente de 31 de Diciembre de 1881. 2.º Que cuando se presenten á inscripción en aquellas oficinas documentos que comprendan además bienes inmuebles ó derechos reales que radiquen en provincias no exceptuadas del impuesto referido, podrán inscribir sin exigir la nota de pago ni de exención del impuesto. Y 3.º Que si con el propio objeto se presentasen documentos que, además de transmisiones de fincas ó derechos reales comprendan bienes

muebles ó semovientes sujetos al impuesto, deberá exigirse la nota de pago ó de exención del mismo, que estampará al que corresponda hacer la liquidación de las enclavadas en territorio no exento, sin cuyo requisito no podrán ser admitidos á inscripción bajo la responsabilidad que señala el art. 173 del reglamento del ramo.—En igual sentido informa la Dirección de lo Contencioso, y de acuerdo con ambos centros directivos opina la Intervención general del Estado respecto á las conclusiones primera y tercera, pero respecto á la segunda, entiende que se opone á lo que previene el art. 150 del reglamento citado de 31 de Diciembre de 1881, y el 24 de la ley hipotecaria, remitiendo V. E. en tal estado el expediente á estas Secciones.—Realmente, ni la duda que suscita el Registrador de la propiedad de Pamplona en la consulta de que queda hecho mérito, ni la que prevé la Dirección general de Contribuciones directas en su informe, tienen razón de ser, dados los claros y terminantes preceptos contenidos en el precitado reglamento de 31 de Diciembre de 1881, porque siendo evidente con arreglo al párrafo segundo de su art. 1.º que los bienes y derechos reales de las tres Provincias Vascongadas y de la de Navarra disfrutaban de la exención del impuesto, y expresando el 55 del mismo, en el último de sus párrafos, que las reglas que en él se determinan para la presentación de documentos en la respectiva oficina liquidadora no se tendrán en cuenta para los bienes inmuebles y derechos reales que radiquen en las expresadas provincias exentas, claro está que cuando se presente á la inscripción un documento en que se comprendan bienes ó derechos de aquella naturaleza, sitos unos en provincias no exentas, y otros sí, el Registrador de la propiedad que haya de hacer la inscripción de los primeros, se cuidará muy especialmente de cumplir con lo que establece y prescribe de una manera precisa el art. 150 del propio reglamento; y por lo que hace á los bienes ó derechos reales, enunciados en segundo término, tampoco se le ha de ocurrir al Registrador duda alguna, como no se le ocurre ni al mismo que formula la consulta expresada, de que ha de limitarse á hacer su inscripción tal y como la hacen en los demás casos todos los Registradores de la propiedad en las provincias exentas de este impuesto de los bienes y derechos que en ella radican.—Tampoco está justificada la duda mirada la cuestión bajo el punto de vista de las obligaciones que establecen los arts. 245 y 248 de la ley hipotecaria, pues si el acto ó contrato que se pretende inscribir no está sujeto al impuesto con arreglo á lo establecido en el primero de dichos artículos, es evidente que la obligación de acreditar el previo pago del impuesto no existe en tal caso, dado que sólo se impone esta obligación cuando venga sujeto al pago el acto ó contrato cuya inscripción

se solicite, y entonces mal puede el Registrador cumplir con lo establecido por el segundo de los artículos mencionados.=Así, pues, por todo lo expuesto, opinan las Secciones que es injustificada la duda que se consulta, y que no hay necesidad de dictar disposición ninguna con este motivo; de otro modo las Secciones opinarían que aquélla se dictara solamente en los términos que indica la Intervención general.=Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.=De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás fines.=Dios, etc.=*Cos-Gayón*.=Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.: Visto el recurso de alzada interpuesto por doña N. R. contra un acuerdo del Delegado de Hacienda de Gerona que confirmó ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales en la sucesión de su padre D. F.: Resultando que fallecido este señor el 22 de Marzo de 1890 dejando instituída heredera á su hija la D.^a N. con la obligación de satisfacer á su hermana D.^a A. 54.000 pesetas en pago de todos sus derechos legitimarios, aquélla se adjudicó los bienes existentes, que consistían en 26.000 pesetas en fincas y 40.000 pesetas en títulos de la deuda pública del Estado: Resultando que solicitada liquidación del impuesto de derechos reales, se giró la correspondiente á la D.^a N. al 1 por 100 sobre la totalidad de los bienes, y además otra á D.^a A. por el 1 por 100 sobre las 54.000 pesetas á ella legadas en concepto de legítima: Resultando que reclamada esta liquidación por D.^a N. R., fundándose en que se exigía dos veces el impuesto á su hermana, toda vez que no se había deducido su haber del total hereditario, la Delegación desestimó su pretensión, y habiéndose reclamado ante el Ministerio en tiempo y forma, esa Dirección general y la de lo Contencioso del Estado han propuesto é informado que procede la revocación del acuerdo apelado, y que se declare á D.^a N. con derecho á la devolución de 548,10 pesetas satisfechas de más: Considerando que el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma, y que por la importancia de la cantidad, por exceder de 500 pesetas, es de la competencia de este Ministerio con arreglo al reglamento de procedimientos: Considerando que siendo únicamente el caudal

que se trasmite la cantidad de 62 200 pesetas sólo esta cifra debe servirle de base á la liquidación:—Considerando, esto supuesto, que no habiéndose liquidado toda la herencia á nombre de las dos hijas del Sr. R., bien porque no eran iguales las porciones de ellas, bien porque el título de adquisición tampoco era exactamente el mismo al practicarse la liquidación á la heredera D.^a N. debió deducírsela del total, base liquidable, la cantidad de 54.000 pesetas, toda vez que ella no la percibía y se iban á liquidar separadamente á su hermana D.^a A.:—Considerando que para que no resulte duplicidad de pagos, como hoy aparece, teniendo en cuenta lo que dispone el art. 104 del reglamento del impuesto de derechos reales y la Real orden de 29 de Diciembre de 1886, que resuelve que la facultad que el primogénito catalán tiene con arreglo á fuero de pagar en dinero ó en fincas las legítimas de sus hermanos no constituye acto traslativo sujeto al impuesto, procede que se practiquen dos liquidaciones, una á nombre de la reclamante por el importe de los bienes relictos, deduciendo la legítima de su hermana, y otra á nombre de ésta, como se ha efectuado;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el acuerdo apelado y ordenar se reforme la liquidación girada á cargo de D.^a N. R., y en su día se le devuelva la diferencia de 540 pesetas satisfechas de más por el impuesto y las 8,75 pesetas por honorarios de liquidación.—De Real orden lo comunico á V. E. para su conocimiento y demás efectos.—Dios, etc. —*Cos-Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 18 de Agosto de 1891.

Excmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don B. de la O. contra cierta resolución del Delegado de Hacienda de Guadalajara:—Resultando del expediente instruido que el interesado solicitó en 6 de Octubre último de la expresada Delegación que ordenara á la oficina liquidadora de Sigüenza admitiese los documentos necesarios para una liquidación provisional del impuesto devengado por la sucesión de D. R. C. B. causada en 5 de Marzo de 1889, cuyos documentos presentó en dicha oficina y no le fueron admitidos en el período señalado por el art. 22 de la ley de 29 de Junio de 1890 para poder disfrutar del perdón de recargos que el mismo concede:—Resultando que el Delegado de

Hacienda desestimó la reclamación por entender que la liquidación provisional sólo podía solicitarse en el plazo señalado en el artículo 61, y la de que se trata se pedía trascurrido dicho plazo, contra cuya resolución el interesado dedujo en tiempo hábil recurso de alzada ante este Ministerio:—Resultando que esa Dirección general, aceptando los fundamentos del fallo, propone su confirmación y que se declare con carácter general que las liquidaciones provisionales no pueden admitirse después de trascurrido el plazo señalado en el art. 61 del reglamento; y la Dirección de lo Contencioso del Estado, si bien acepta esta doctrina en términos generales dado el texto del citado artículo reglamentario, entiende, sin embargo, que debe establecerse una excepción cuando se trate de los plazos que se conceden para utilizar los perdones generales de multas, por lo que en este caso es de opinión que debe revocarse el fallo apelado declarando que debe y debió ser admitida la liquidación provisional solicitada por el recurrente; —Y considerando que al establecer las liquidaciones provisionales el art. 61 citado, lo hace en los términos de «si dentro de los plazos de seis meses ó de un año respectivamente no se formalizasen los documentos, se presentarán en las oficinas liquidadoras los documentos que consigna para la práctica de una liquidación provisional, satisfaciéndose su importe como pago á cuenta de la definitiva, que se verificará dentro de los dos años siguientes á la fecha de la provisional:»—Considerando que de lo expuesto lógicamente se deduce que las liquidaciones provisionales sólo pueden solicitarse y admitirse dentro de los referidos plazos, pues de lo contrario quedará á voluntad de los interesados el plazo para formalizar la partición, lo que constituye una infracción del mencionado art. 61, que establece que las liquidaciones definitivas deben practicarse en el plazo de dos años siguientes á la fecha de la provisional, á cuyo efecto establece previamente el plazo en que ésta debe solicitarse y admitirse:—Considerando que siendo claros y explícitos los expresados preceptos reglamentarios no precisa la declaración de carácter general propuesta, y ajustándose el fallo apelado á dichos preceptos procede su confirmación; —S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, conformándose en parte con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido confirmar la resolución impugnada desestimando el recurso interpuesto.—De Real orden lo digo á V. E. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos Gayón*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 26 de Octubre de 1891 (1).

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por doña J. P. y S. contra una resolución del Delegado de Hacienda de Murcia sobre prescripción de la comprobación de valores de la herencia de su madre D.^a N.:—Resultando que en 28 de Mayo de 1890 presentó la recurrente en la oficina liquidadora de Caravaca el testamento otorgado por su madre en el que la instituía heredera única, la certificación de defunción y relación descriptiva y valorada de las fincas; incoando el liquidador el día 28 del mismo mes el expediente de comprobación de valores, en el que por diligencia se hace constar que, no habiendo presentado la interesada los recibos de la contribución de los pueblos en que radican las fincas, pedía á la Administración subalterna del partido certificación del líquido imponible, y á la de Contribuciones de la provincia el correspondiente á los pueblos de Albacete y Granada, en que consten bienes de la herencia:—Resultando que en 19 de Junio pasado presentó un escrito D.^a J. P. pidiendo á los liquidadores practicasen la liquidación por los valores declarados, y caso de que la comprobación hubiera comenzado, que se activase su terminación para evitar los perjuicios que se le irrogaban; informando el liquidador en dicho escrito que estando pendiente la comprobación de valores de los datos pedidos á la Administración de Contribuciones, creía que no le correspondía resolver, y en su consecuencia elevó el expediente para que por dicha Administración se acordase lo pertinente:—Resultando que la Delegación de Hacienda de Murcia, á propuesta de la indicada Administración de Contribuciones, resolvió que se desestimase lo solicitado por D.^a J. P. y se pidiesen los datos para la comprobación de los valores á las provincias de Albacete y Granada, contra cuya resolución apeló en tiempo la interesada, modificando su pretensión en el sentido de que se considerase trascurrido el año que para comprobar los valores señala el art. 79 del reglamento del impuesto, y por tanto, que se girase la liquidación por los valores declarados, acompañando los recibos de contribución de las mencionadas provincias:—Considerando que, aunque la

(1) La doctrina consignada en esta Real orden sobre prescripción de la acción comprobadora viene á confirmar la establecida en la de 11 de Junio de 1885, que pueden consultar nuestros lectores en el lugar correspondiente, que es la que tenemos por más ajustada á los principios de derecho.

reclamación que motivara este expediente se dedujo ante la oficina liquidadora del impuesto del partido de Caravaca, que entendía en el expediente de comprobación de valores, y debió de haberlo sido ante la Delegación de Hacienda de la provincia, tal defecto debe estimarse subsanado al haber sido admitida y resuelta la reclamación:—Considerando, respecto á las razones aducidas en apoyo de la prescripción de la acción comprobadora, que el art. 79 del reglamento del impuesto de derechos reales no tiene la interpretación que la recurrente le da, fundándose sólo en la letra del primer párrafo y omitiendo lo dispuesto en el segundo, y como precisamente en éste se señala como condición para que principie á contarse la prescripción del año que no hayan principiado las operaciones, lo cual no sucede en este caso, pues que el expediente de comprobación se inició el 28 del mismo mes, que fué el día de la presentación:—Considerando que la misma recurrente contribuye á obviar las dificultades surgidas para llevar á cabo la comprobación de valores, al presentar con el escrito de apelación los recibos de la contribución de cuatro pueblos en que radican bienes de la sucesión, faltando solamente el de uno, lo que indica que reconocía el escaso fundamento de su pretensión al facilitar los datos que habían retrasado la operación;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo informado por esa Dirección general, se ha servido confirmar el fallo apelado, acordando al propio tiempo que se devuelva al liquidador de Caravaca el expediente de comprobación de valores y los recibos de la contribución presentados, para que con estos datos y los demás que estime necesarios y deba reclamar de la Administración de Contribuciones de la provincia lleve á efecto dicha operación, previniendo á la oficina provincial cuide con la mayor diligencia de facilitar al liquidador su acción comprobadora no entorpeciendo con dilaciones injustificadas.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Cos-Gayón*.—Señor Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 21 de Diciembre de 1891.

Ilmo. Sr.:—Pasado á informe de las Secciones de Hacienda y Ultramar y de Gobernación y Fomento del Consejo de Estado el expediente instruido con motivo de la pretensión del Monte de Piedad y Caja de Ahorros de esta Corte, de que se declare

que no se halla sujeto al cumplimiento de las prescripciones de la Real orden de 2 de Agosto de 1890, han emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Cumpliendo estas Secciones lo dispuesto en Real orden comunicada por el Ministerio del digno cargo de V. E. con fecha 11 de Junio del corriente año, han examinado el expediente instruido en la Dirección general de Contribuciones directas con motivo de la pretensión del Monte de Piedad y Caja de Ahorros de esta Corte, de que se declare que no se halla sujeto al cumplimiento de las prescripciones de la Real orden de 2 de Agosto de 1890.—Resulta de antecedentes, que con fecha 3 de Diciembre del año último, el Consejo de Administración del Monte de Piedad y Caja de Ahorros de Madrid manifestó al Ministerio de la Gobernación que por Real orden del de Hacienda de 2 de Agosto del mismo año se había dispuesto que ni el Banco de España, ni las demás Sociedades mercantiles, ni los comerciantes puedan hacer devoluciones de metálico y valores que se hallen depositados en sus cajas á los que funden sus derechos en un título cualquiera hereditario, si no justifican haber satisfecho el impuesto de derechos reales correspondiente, y que el referido establecimiento benéfico venía aplicando esa disposición, por más que no teniendo carácter mercantil ni comercial, no le alcanzaban sus preceptos; pero que siendo de temer que los imponentes retiren sus depósitos para evitar los gastos de abintestato y las molestias y sacrificios á que los obliga la Real orden de 2 de Agosto, convendría procurar una aclaración en el sentido de que aquel establecimiento no estaba obligado á cumplir las disposiciones de la Real orden de 2 de Agosto de 1890. Y el Ministerio de la Gobernación, en 30 de Diciembre último, dirige á V. E. una Real orden apoyando las pretensiones del Monte de Piedad. Tanto la Dirección general de Contribuciones directas, como la de lo Contencioso del Estado, opinan que no existen méritos para acceder á lo que se solicita por el Consejo de Administración del Monte de Piedad y Caja de Ahorros, añadiendo el centro directivo de lo Contencioso que convendría aclarar la Real orden de 2 de Agosto, en el sentido de que se consideren comprendidos en sus preceptos todos los establecimientos benéficos que hayan de hacer devolución de depósitos de metálico y de valores á los sucesores por testamento ó abintestato de los imponentes.—Las Secciones han examinado con detenimiento el expediente, y emitirán su opinión en términos breves por ser en un todo conforme con la de los centros que anteriormente han informado. Todos los bienes adquiridos á título de sucesión, ya sea por testamento ó ya abintestato, se hallan gravados con el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes con arreglo á la ley y reglamento de 31 de Diciembre de 1881, salvo las muy

contadas excepciones que en dichas disposiciones se enumeran, entre las cuales no figuran los depósitos de metálico y valores por razón de la Sociedad ó establecimiento donde se hallen constituidos; así, pues, los que estén impuestos en la Caja de Ahorros ó en cualquiera otra institución benéfica, al ser trasmitidos por uno de aquellos títulos, deben contribuir por el referido impuesto. La Real orden de 2 de Agosto de 1890, ni ha creado impuesto alguno ni ha modificado el existente, ni aun las reglas establecidas para su exacción; y sólo sí ha procurado disminuir los casos de defraudación que venían cometiendo algunos contribuyentes, y con ese propósito dispone que el Banco de España y todas las Sociedades mercantiles y de comercio exijan el documento que acredite haber satisfecho el impuesto de derechos reales á los herederos de los imponentes que traten de retirar algún depósito constituido en aquellos establecimientos. Y como bajo el concepto de Sociedades mercantiles ó comerciales no está comprendido el Monte de Piedad y Caja de Ahorros, en realidad el texto literal de la Real orden no tiene aplicación al instituto benéfico de que se trata; pero no hay razón atendible que justifique su exclusión, pues las que invoca el Consejo de Administración son contrarias al espíritu que informa la Real orden, por cuanto darían facilidades al contribuyente para eludir el pago de un impuesto á que viene obligado. La importancia que pueden tener los depósitos constituidos en el Monte de Piedad carece de influencia para la resolución del caso, porque, cualquiera que ella sea, es igualmente obligatorio el pago del impuesto. Y en cuanto á los gastos que el Consejo de Administración supone que han de tener los imponentes por formalización de testamentarias y abintestatos, no han de ser mayores que los que actualmente han de hacer para justificar su derecho á la devolución de depósitos que constituyeron sus causantes. Por estas razones y las demás que han expuesto las Direcciones generales de Contribuciones directas y de lo Contencioso del Estado, opinan las Secciones que procede: Primero. Que por el Ministerio del digno cargo de V. E. se signifique al de Gobernación que no existen méritos bastantes para acceder á la pretensión del Monte de Piedad y Caja de Ahorros de Madrid. Y segundo, que debe aclararse la Real orden de 2 de Agosto de 1890 en el sentido que indica la Dirección general de lo Contencioso. Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y efectos oportunos.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 29 de Diciembre de 1891.

Ilmo. Sr.:—Pasado á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente instruido en la Delegación de Hacienda de Cádiz á instancia de D. E. C., en reclamación de una liquidación girada por el impuesto de derechos reales, dicha Sección ha emitido el siguiente dictamen:—Excmo. Sr.: Con Real orden de 11 de Julio último se ha remitido á informe de esta Sección el expediente instruido en la Delegación de Cádiz á instancia de D. E. C., en reclamación contra una liquidación girada por el impuesto de derechos reales. Resulta del mismo que D.^a J. A. N., D. R. J. V. y D. E. C. S., en virtud de escritura otorgada en 28 de Diciembre de 1889, prorrogaron por cinco años más, ó sea hasta el 28 de Diciembre de 1894, la Sociedad mercantil comanditaria que tenían constituida por escritura de 29 de Diciembre de 1879 y 28 de Enero de 1890, la cual ya había sido prorrogada por otra fecha 29 de Diciembre de 1884. Presentada en la oficina liquidadora de dicha ciudad la escritura de 1889 se giró una liquidación importante 1.000 pesetas por el 0,50 por 100 de 200.000 pesetas, que figuran como capital, cuya cantidad ingresó á su debido tiempo en las arcas del Tesoro.—Contra esta liquidación entabló don E. C., como gerente de la Sociedad, el oportuno recurso, y la Delegación de Hacienda, de acuerdo con lo informado por la Administración de Contribuciones, desestimó dicha pretensión, fundándose en que debiendo considerarse disueltas esta clase de Sociedades una vez terminado el tiempo prefijado al constituirse, según se disponía en los arts. 221 y 223 del Código mercantil vigente, y no pudiendo suponerse prorrogada por la voluntad tácita de las partes, no era posible considerar de otra manera la escritura de que se trata, la cual era liquidable con arreglo al art. 14 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881.—Entablado en tiempo hábil el correspondiente recurso de alzada ante V. E., la Dirección general de Contribuciones directas, conforme con el dictamen emitido por el Negociado facultativo, propone á V. E.:—Primero: Que procedía revocar el fallo apelado devolviendo á la Sociedad las 1.000 pesetas que había satisfecho en concepto de impuesto.—Segundo: Que se declare con carácter general para todos los casos que ocurran de la misma índole que las escrituras de prórroga de las Compañías mer-

cantiles están exentas del referido impuesto cuando por virtud de dichos documentos no se altere ó aumente el número de asociados y no varíe la participación que aquéllos tuvieren en el capital social, ni el objeto de la explotación para que la Sociedad fué constituida, debiendo fijarse de este modo el criterio de los liquidadores.—Y por último, la Dirección general de lo Contencioso, separándose del anterior dictamen y teniendo en cuenta que la prórroga de una Sociedad que legal ó convencionalmente deba extinguirse, equivale á la creación de una nueva personalidad jurídica, y que al crearse esa nueva personalidad con los derechos que pertenecían á la extinguida, había una verdadera transmisión de lo que tales derechos representaban, fué de parecer que procedía acordar la confirmación del fallo apelado.—Examinados con detenimiento los antecedentes de este asunto, la Sección manifiesta á V. E. que el verdadero carácter de la escritura de prórroga, celebrada en 28 de Diciembre de 1889 por la Sociedad comanditaria E. C. y Compañía, se halla en su sentir perfectamente definida en los arts. 221 y 223 del Código mercantil vigente á la fecha del otorgamiento del contrato, y á ellos habrá que ajustarse, por lo tanto, para resolver el presente recurso establecido por el representante de dicha Sociedad contra el fallo de la Delegación de Hacienda de Cádiz.—Se establece por el primero de los expresados artículos que las Compañías, de cualquier clase que sean, se disolverán totalmente por el término prefijado en el contrato ó conclusión de la empresa que constituya su objeto, y como, en cuanto á lo primero, resulta que la duración del último contrato, ó sea del otorgado por la citada Sociedad el 29 de Diciembre de 1884, era sólo por cinco años, terminados en igual mes y día de 1889, es evidente que desde entonces se debe considerar legalmente disuelta la Compañía recurrente, y la prórroga estipulada en la escritura presentada últimamente en la oficina liquidadora de derechos reales habrá que estimarla necesariamente como un nuevo contrato para los efectos del impuesto; así lo reconoce la misma Compañía en el mencionado documento, puesto que al consignar en la cláusula octava los negocios á que se habrá de dedicar en lo sucesivo, llama Sociedad anterior á la que hasta entonces se hallaba constituida.—Por otra parte, el artículo 223 del referido Código de Comercio declara también que las empresas mercantiles no deben entenderse prorrogadas por la voluntad tácita ó presunta de los socios después de haberse concluido el término por el cual fueron constituidas; y si quieren, añade, continuar en compañía, tendrán que celebrar nuevo contrato sujeto á todas las formalidades prescritas para su establecimiento.—Esto mismo es precisamente lo que se ha practicado en el caso presente, y siendo tan explícito el contenido de

esta disposición, no es posible ya dudar de la índole del contrato á que se contrae la escritura de 28 de Diciembre de 1889, y de que constituyendo ésta una nueva Sociedad le son completamente aplicables las prescripciones del art. 14 del reglamento de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881, debiendo en su virtud satisfacer el 0,50 por 100 de los bienes y derechos reales que á dicha Sociedad se aporten.—En vista de estas consideraciones, la Sección, conforme con lo propuesto por la Dirección general de lo Contencioso, es de parecer que procede desestimar la pretensión de la Sociedad recurrente, y confirmar el fallo apelado de la Delegación de Hacienda de Cádiz.—Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido resolver como en el mismo se propone.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 13 de Febrero de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don M. P. A. y D. J. T., como marido de D.^a P. P., contra el fallo dictado por la Delegación de Hacienda de esta provincia confirmatorio de cierta liquidación practicada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que en 22 de Junio de 1891 presentaron dichos interesados en la oficina liquidadora de esta corte la testamentaría de D.^a P. L., en la que figuran como bienes relictos unos censos que gravan las casas núms. 30 de la calle del Salitre, 27 de la del Arenal y 9 de la de las Fuentes, á los cuales se les señala en la escritura particional el capital con que fueron constituídos, y al propio tiempo se les asigna otro valor distinto en venta, con arreglo al que se hace su división entre los interesados:—Resultando que al practicar la comprobación de valores se señaló como base para la liquidación del impuesto el capital de los referidos censos, prescindiendo del valor de estimación declarado por los contribuyentes, por lo que éstos dedujeron en tiempo hábil reclamación ante la Delegación de Hacienda, solicitando se dejara sin efecto dicho acuerdo y se liquidase el impuesto sobre los valores declarados, por ser éstos el resultado de la capitalización de la renta ó canon al 5 por 100, como está prevenido para la valuación de los bienes inmuebles:—Resultando que la Delegación, en providencia de 21 de Septiembre último, desestimó dicha reclamación confirmando el acto administrativo

impugnado, fundándose para ello en que, siendo deducibles los censos en las transmisiones de las fincas sobre que se hallan impuestos por todo su capital nominal, según el art. 74 del reglamento, es lógico que al transmitirse el censo por herencia se exija el impuesto por aquel mismo valor:—Resultando que, notificada esta resolución á los recurrentes, interponen recurso de alzada ante ente Ministerio dentro del plazo reglamentario solicitando que sea revocada y se resuelva de conformidad con sus pretensiones, apelación que fué admitida por haberse deducido en tiempo hábil:—Considerando que, si bien por el art. 8.º del vigente reglamento se señala como base para la exacción del impuesto respecto al derecho real del censo el capital del mismo, dicho precepto sólo debe aplicarse á los casos que el mismo determina, ó sea cuando se trate de la constitución, del reconocimiento, de la modificación ó de la extinción del expresado derecho real, siendo visto que entre éstos no figura el caso de la transmisión del derecho de censo, ya por título oneroso, ya por título lucrativo, cual es el de herencia:—Considerando que, respecto á la transmisión de dicho derecho á título oneroso, se halla resuelto por acuerdos de la suprimida Dirección general de Contribuciones de 12 de Agosto de 1882 y 3 de Junio de 1886 que el impuesto se exija sobre el precio en venta prescindiendo del capital del censo, doctrina que resulta confirmada por el art. 66 del reglamento vigente al señalar como primera base para fijar el valor de los bienes su precio en venta:—Considerando que no existe razón para dejar de aplicar igual criterio al caso de la transmisión de censos por herencia, puesto que siendo un principio del impuesto que éste se exija sobre el valor real de los bienes, y no sobre el nominal, es evidente que debe aplicarse este criterio siempre que exista diferencia entre ambos valores:—Considerando que esta doctrina se halla en armonía con lo dispuesto en la Real orden de 18 de Enero de 1888, circulada en 1.º de Febrero siguiente, por la que se dispone que en las transmisiones de rentas forales por título oneroso se exija el impuesto por el precio de la transmisión, y en las que se verifican por título lucrativo se compruebe el valor declarado por el contribuyente capitalizando al 5 por 100 la renta foral, aceptando, como es consiguiente, el mayor valor que el contribuyente hubiese podido declarar;—Y considerando que resuelta así la cuestión tratándose de la transmisión de foros, que en su esencia no son otra cosa que verdaderos censos impuestos sobre los inmuebles, es evidente que debe aplicarse análogo criterio cuando se trate de transmisión de censos, por no haber razón para distinguir entre ambas transmisiones y, en su consecuencia, declarar que el contribuyente tiene derecho á valuar los censos cuando se trate de su transmisión á título lucrativo, debiendo la

Administración comprobar el valor declarado en la forma ya establecida para los foros, ó sea capitalizando al 5 por 100 la renta ó canon del censo;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el fallo apelado de la Delegación de Hacienda de esta provincia y disponer que en el caso que motiva este expediente y siempre que se trate de la transmisión del derecho real del censo debe tomarse como base liquidable el valor declarado por los interesados en los censos transmitidos si fuera igual ó mayor que el que resulte de la capitalización de la renta al 5 por 100, ó este mismo en el caso de que el declarado fuese menor, prescindiendo, por lo tanto, del capital con que se constituyera el censo.=Lo que traslado á V. I. para su conocimiento y demás fines =Dios, etc.=*Concha*.=Sr. Director general de Contribuciones directas.

Acuerdo de la Dirección general de Contribuciones directas de 12 de Marzo de 1892.

Visto el recurso de alzada interpuesto por D.^a A. M. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda confirmatorio de cierta liquidación practicada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por patente ó título expedido por la Junta directiva del Montepío facultativo en 28 de Diciembre de 1891, se reconoció á D.^a A. M. el derecho de viudedad ó una pensión anual de 360 pesetas, que, con arreglo á los estatutos por que dicha Asociación se rige, le debe ser abonada por la misma hasta su fallecimiento:—Resultando que, presentado dicho documento en la oficina liquidadora de esta capital en 9 de Enero siguiente, se giró la liquidación núm. 4.689, por el concepto de pensiones, núm. 313 de la tarifa, importante 244,10 pesetas, 2 por 100 de 12.000 pesetas en que á razón del 3 por 100 fué capitalizada dicha pensión anual:—Resultando que notificada dicha liquidación á la interesada en 13 de Enero, acudió ésta á esa Delegación solicitando que se dejara sin efecto, pues siendo la pensión declarada la renta ó producto de los ahorros acumulados durante el matrimonio con su finado esposo, no existe transmisión alguna de bienes sujeta al pago del impuesto:—Resultando que por acuerdo fecha 3 de Febrero anterior esa oficina desestimó la reclamación por considerar que, sea cual fuere el origen de la pensión, existía el acto sujeto al impuesto conforme al art. 12 del reglamento vigente del impues-

to, contra cuyo fallo se alza D.^a A. M. en 11 de dicho mes para ante este Ministerio:—Considerando que siendo la cuantía de la liquidación impugnada de 244,10 pesetas, el conocimiento y resolución de dicho recurso de alzada es de la competencia de esta Dirección general, conforme á lo prevenido en el art. 62 del reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890, sin que sea obstáculo el que se haya dirigido al Excmo. Sr. Ministro de Hacienda, según lo establecido en el art. 86 de dicha disposición:—Considerando que si bien la constitución de la pensión deriva de la adquisición de acciones que poseía el esposo de la pensionista, por cuya cuantía se regula la importancia de la pensión, y en tal concepto, es indudable que aquélla se constituye á título oneroso, el art. 12 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, que á dichos actos se refiere, comprende sin excepción alguna todas las pensiones, sea cualquiera su clase y denominación, ya se constituyan á título oneroso, bien á título lucrativo:—Considerando que la pensión de que se trata no guarda semejanza ni siquiera analogía con el haber que las leyes conceden á las viudas de huérfanos de los funcionarios públicos, ya por razón de su diverso origen, ya por razón de las vicisitudes á que las últimas están sujetas, ya, en fin, porque éstas se hallan sujetas á un impuesto mayor, como es el que afecta á los sueldos y asignaciones:—Considerando que si bien la oficina liquidadora ha calificado apropiadamente el acto jurídico de que se trata, ha prescindido en cuanto á la determinación de la base liquidable de lo que prescribe el párrafo segundo del mencionado art. 12 del reglamento para el caso de que la pensión se constituya en cambio de la cesión de bienes, en el que el valor de éstos es el que debe servir de base á la liquidación, pues demostrándose de un modo evidente por el ejemplar que se acompaña de los estatutos del Montepío facultativo que el derecho á la pensión se adquiere á cambio y en relación del valor y número de acciones que el socio posee, el importe de éstas es el que debe servir de base para la liquidación, y no la capitalización de la renta á que ha atendido dicha oficina liquidadora;—Esta Dirección general ha acordado revocar el fallo apelado de esa Delegación en cuanto por él se acepta y confirma el capital ó base liquidable de 12.000 pesetas, disponiendo que la liquidación quede sin efecto y se rectifique de nuevo por el valor de las cuatro acciones que dan derecho á la pensión, declarando al propio tiempo que D.^a A. M. tiene derecho á percibir la diferencia de más que resulte entre la liquidación girada y la que se ordena practicar.—Lo que esta Dirección general comunica á V. S. para su conocimiento y efectos correspondientes, con devolución del expediente de primera instancia.—Dios, etc.—*Cros.*—Sr. Delegado de Hacienda de la provincia de...

Real orden de 21 de Marzo de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don F. G. R., como representante legal de su esposa D.^a I. P., contra la resolución del Delegado de Hacienda de esta provincia denegatoria de cierta pretensión:—Resultando que por escritura de 11 de Mayo de 1889, D. L. M., como apoderado de D. C. G. L., vendió á D.^a I. P. y S. la finca titulada «Delicias cubanas,» sita en Carabanchel Alto, en precio de 25.000 pesetas, de cuya cantidad entregó de presente 3.000 pesetas con 1.000 más que tenía dadas como señal, aplazando el pago de las restantes 21.000 pesetas hasta el término de seis años, con abono de un interés de 5 por 100 anual, cuya finca correspondía al vendedor por haberle sido adjudicada por el alcalde de Getafe en pública subasta por el importe de la contribución territorial no satisfecha:—Resultando que el Juez de primera instancia del distrito de esta corte, por escritura de 23 de Octubre de 1890, en virtud de autos ejecutivos á instancia de D. B. R. R., acreedor hipotecario por 30.000 pesetas de capital con más los intereses, costas y gastos, de doña D. E. y su esposo D. P. L., y en rebeldía de éstos le adjudicó en pública subasta la finca hipotecada, que es la misma á que se refiere el anterior resultando, en precio de 41.341 pesetas, con facultad de ceder, como lo verificó, á favor de D. F. G., representante legal de su esposa D.^a I. P.:—Resultando que en el texto de la anterior escritura se inserta una sentencia dictada por el Juzgado de primera instancia del distrito de Buenavista de esta corte, en 5 de Junio de 1885, por la que se desestima la tercería de dominio presentada por D. C. G. L. sobre la finca que nos ocupa, absolviendo á los demandados D. B. R. R. y D.^a D. E., sentencia que causó ejecutoria por haber desistido el tercerista de la apelación que interpuso ante la Audiencia de este territorio:—Resultando que han satisfecho las dos citadas escrituras el impuesto de derechos reales, según consta de las notas puestas á su pie, la primera 750 pesetas el 29 de Mayo de 1889, y la segunda 1.240,62 pesetas el 20 de Noviembre de 1890, con arreglo á las liquidaciones practicadas por el concepto de compra-venta, número 29 de la tarifa, al 3 por 100, por la oficina liquidadora de Getafe:—Resultando que D. F. G., en 17 de Febrero del pasado año, solicitó la devolución de las 750 pesetas satisfechas en virtud de la primera de las citadas escrituras por haber quedado

nula y sin efecto aquella venta, como se dice en los antecedentes expuestos, y haber satisfecho el impuesto correspondiente á la adquisición de la misma finca en virtud de la segunda escritura:—Resultando que el Delegado de Hacienda de esta provincia desestimó la reclamación por no constar la nulidad ó rescisión del primer contrato de un modo expreso, y porque esto parece referirse á una parcela de la finca y no á toda ella, de cuya resolución apela el interesado para ante este Ministerio pidiendo su revocación, porque la finca es una sola y la misma en los dos contratos, habiendo celebrado el primero con el Sr. G. L. porque se creía dueño de aquélla hasta que fué vencido en la tercería que interpuso contra los que verdaderamente lo eran:—Considerando que de los antecedentes y copias que están unidos al expediente se deduce con toda evidencia que la finca titulada «Delicias cubanas,» que fué objeto de dos enajenaciones sucesivas, es una sola finca que fué vendida por D. C. G. L., que se creía dueño de ella en virtud de la enajenación hecha á su favor por el Alcalde de Getafe, y que posteriormente ha sido enajenada judicialmente en los autos ejecutivos seguidos á instancia de D. B. R. R., acreedor hipotecario:—Considerando que la primera venta quedó nula de derecho por la sentencia dictada en la tercería que interpuso L., estimando el Juzgado en los considerandos de la sentencia que era nula por el vicio que entrañaba la subasta celebrada ante el Alcalde de Getafe, que la adjudicó, no por las dos terceras partes de la tasación como era procedente, sino por el importe del débito y costas:—Considerando que con arreglo á lo dispuesto en el artículo 35 del reglamento del impuesto de derechos reales, á una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, y que en el caso presente sólo ha habido una enajenación firme y valedera á favor del recurrente, aunque sin embargo, y por la forma en que han tenido lugar los hechos relacionados, se ha satisfecho dos veces el impuesto, debiendo, por tanto, devolverse el que corresponde á la que queda ineficaz:—Considerando además que también es aquí de aplicación el art. 53 del citado reglamento, porque ha recaído una sentencia judicial que en derecho ha declarado nula la primera enajenación en cuanto ha desestimado el título de dominio presentado por el tercerista L., quedando, por tanto, nula también la enajenación sucesiva á favor del reclamante, y sobre la que se giró la liquidación cuyo importe se pide:—Considerando que reconocido el derecho del recurrente á la devolución de las 750 pesetas, la Delegación de Hacienda debe proceder á instruir el oportuno expediente de devolución con arreglo al art. 142 del reglamento del impuesto;= S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y con lo in-

formado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el acuerdo apelado y declarar que D. F. G., en la representación que ostenta, tiene derecho á la devolución de las 750 pesetas satisfechas.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 2 de Abril de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don M. P., como apoderado de D. J. M. y C. y demás herederos de D.^a J. M.:—Resultando que en 28 de Agosto último se presentaron á liquidación en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de esta corte los documentos de la testamentaria de dicha causante, figurando entre los bienes relictos los siguientes censos: uno impuesto sobre la casa calle de Alcalá núm. 54, con un capital de 282.720 pesetas 59 céntimos, al que se le asigna un valor de 17.930 pesetas, y otro sobre la casa núm. 123 de la calle de Toledo y núm. 4 de la de Arganzuela, de 8.687 pesetas 50 céntimos, cuyo valor se declara ser el de 3.475 pesetas:—Resultando que practicada la comprobación de valores se fijó como base para la liquidación del impuesto el capital con que figuraban cada uno de dichos censos prescindiendo del valor declarado por el contribuyente, y notificado este acuerdo, se dedujo reclamación ante la Delegación de Hacienda solicitando se liquidase el impuesto sobre el valor declarado por los interesados, que es el resultante de la capitalización de la renta al 5 por 100, como previene la Real orden de 18 de Enero de 1888:—Resultando que la Delegación desestimó dicho recurso en providencia de 7 de Octubre último y confirmó el acto administrativo impugnado fundándose principalmente en que la citada Real orden no se refiere á censos sino á foros, y en que siendo deducibles los censos en la transmisión de las fincas sobre que se hallan impuestos por todo su capital nominal según el art. 74 del reglamento, es lógico que al trasmitirse el censo por herencia se exija sobre aquel capital:—Resultando que notificada esta resolución se ha interpuesto en tiempo y forma el oportuno recurso de alzada ante este Ministerio:—Considerando que si bien el art. 8.º del reglamento vigente señala como base para la exacción del impuesto respecto al derecho real de censo el capital del mismo, dicho precepto sólo debe aplicarse á los casos que el mismo determina,

ó sea cuando se trate de la constitución del reconocimiento, de la modificación ó de la extinción del expresado derecho real, siendo visto que entre éstos no figura el caso de la transmisión del derecho de censo, ya por título oneroso, ya por título lucrativo, cual lo es el de herencia:—Considerando que respecto á la transmisión de dicho derecho por título oneroso se halla resuelto por acuerdos de la suprimida Dirección general de Contribuciones de 12 de Agosto de 1852 y 9 de Junio de 1866 que el impuesto se exija sobre el precio en venta prescindiendo del capital del censo, doctrina que resulta confirmada por el art. 66 del reglamento vigente al señalar como primera base para fijar el valor de los bienes su precio en venta:—Considerando que no existe razón para dejar de aplicar igual criterio en el caso de transmisión de censos por herencia, puesto que siendo un principio del impuesto que éste se exija sobre el valor real de los bienes y no sobre el nominal, es evidente que debe aplicarse este criterio siempre que ocurran diferencias entre ambos valores:—Considerando que esta doctrina se halla en armonía con lo dispuesto en la Real orden de 18 de Enero de 1888, circulada en 1.º de Febrero siguiente, por la que se dispone que en las transmisiones de rentas forales por título oneroso se exija el impuesto por el precio de la transmisión, y en las que lo sean por título oneroso se compruebe el valor declarado por el contribuyente, capitalizando al 5 por 100 la renta foral, aceptando, como es consiguiente, el mayor valor que el contribuyente hubiera podido declarar:—Considerando que resuelta así la cuestión tratándose de transmisión de foros, que en su fondo no son otra cosa que verdaderos censos impuestos sobre los inmuebles, es evidente que debe aplicarse análogo criterio cuando se trate de transmisión de censos por no haber razón para distinguir ambas transmisiones, y en su consecuencia declarar que el contribuyente tiene derecho á valuar los censos cuando se trate de su transmisión á título lucrativo, debiendo la Administración comprobar el valor declarado en la forma ya establecida para los foros, ó sea capitalizando al 5 por 100 la renta del censo:—Considerando que además de los fundamentos antes expuestos, existe también á favor de la pretensión del reclamante la recta interpretación de las disposiciones contenidas en el cap. V del reglamento del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, puesto que estableciéndose en el art. 76 el derecho de los contribuyentes á asignar á los bienes el valor que tenga por conveniente de este valor declarado y no de otro dato alguno, es del que debe partir la Administración para fijar el que ha de servir para la liquidación del impuesto mediante la comprobación de aquél:—Considerando que debiéndose practicar esta comprobación de valores no arbitrariamente, sino con

arreglo á los preceptos reglamentarios, y no pudiendo comprobarse el valor declarado en los censos con el líquido imponible por no figurar aquellos derechos reales en el amillaramiento (artículo 3.º, núm. 5.º del reglamento de 30 de Septiembre de 1885), la Administración de Contribuciones debió ajustarse al espíritu de la legislación en la materia que claramente se desprende del artículo 84 del reglamento citado del impuesto de derechos reales, consistente en que se haga la capitalización al 5 por 100 del producto líquido de los bienes que, tratándose de censos, es el canon ó pensión annua; pero nunca hacer la comprobación, como se ha hecho, con el capital nominal, por no ser éste medio reglamentario de comprobación;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el fallo apelado, disponiendo en su lugar que se tome como base liquidable en el caso de que se trata el valor reconocido por los interesados á los censos transmitidos, si fuera igual ó mayor que el que resulte de la capitalización al 5 por 100 de la renta de los mismos, ó este último en caso de haberse declarado menor el valor, prescindiendo, por tanto, del capital nominal que tengan los censos referidos.=De Real orden lo comunico á V. I. para su inteligencia y fines oportunos.=Dios, etc.=*Concha*.=Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 2 de Abril de 1892.

Ilmo. Sr.:—Pasado á informe de la Sección de Hacienda y Ultramar del Consejo de Estado el expediente instruido con motivo de una instancia de la Compañía de los ferrocarriles de M. Z. A. sobre si se halla comprendido en las prescripciones de la Real orden de 2 de Agosto de 1890 el pago de haberes á herederos de empleados de la misma, dicha Sección ha emitido el siguiente dictamen:—«Excmo. Sr.: Con Real orden de 14 de Agosto último se ha remitido á informe de esta Sección el expediente instruido en la Dirección general de Contribuciones directas con motivo de una instancia de la Compañía de los ferrocarriles de... sobre si se halla comprendido en las prescripciones de la Real orden de 2 de Agosto de 1890 el pago de haberes á herederos de empleados de la misma. La expresada Dirección informa á V. E. que de no poner un*visto á la referida instancia se debe declarar que las Empresas de ferrocarriles ú otras pueden entregar los indicados habe-

res á los derechohabientes de los empleados que fallezcan, quedando aquéllos obligados á satisfacer el impuesto directamente bajo su responsabilidad, y se funda en el carácter alimenticio de las cantidades devengadas por los últimos y en que con frecuencia se destinan á sufragios y gastos de funeral, en cuyo caso se requiere cierta urgencia, puesto que no pudiendo ser exigible el impuesto hasta dentro de seis meses de causada la trasmisión, se hacía imposible el percibo de dichos haberes; añade, sin embargo, que podía establecerse como obligatorio para las Empresas el dar cuenta á la Administración en todos los casos que ocurran de la índole de los de que se trata. La Dirección general de lo Contencioso, á la que se pidió informe acerca del particular, manifiesta que si bien es verdad que dentro del texto reglamentario no hay términos hábiles para obligar á satisfacer el impuesto antes de los seis meses citados de causada la trasmisión por defunción de un empleado, las mismas razones existen cuando se trata de funcionarios del Estado, y sin embargo, se viene practicando, y la misma Real orden de 2 de Agosto de 1890 reconoce como uno de los principios en que se inspira el que se prescinda del plazo reglamentario, y fundándose en las razones expuestas ya por dicho centro en otros casos análogos, es de opinión que procede dictar una resolución en la instancia suscrita por la Compañía de que se trata, y declarar que la Real orden de 2 de Agosto del año último tiene perfecta aplicación á los haberes que deben percibir los herederos de los empleados de la mencionada Empresa fallecidos, por tratarse de una trasmisión comprendida en el número 3.º del art. 1.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881. La Sección está conforme con lo propuesto anteriormente por la Dirección general de lo Contencioso, puesto que la Real orden de 2 de Agosto de 1890 no hace distinción alguna, y el sentido en que la misma se inspira comprende á todas las Sociedades que hayan de hacer devoluciones de depósitos de metálico ó valores á los herederos, ya sea por testamento, ya por abintestato de todos los que tengan fondos en dichas Sociedades. En este mismo sentido informó á V. E. esta Sección en unión con la de Gobernación y Fomento en el expediente promovido por el Monte de Piedad y Caja de Ahorros de esta corte, y por lo tanto la Sección opina que el texto de la citada Real orden de 2 de Agosto de 1890 es aplicable al caso consultado en este expediente por la Compañía de los ferrocarriles de M. á Z. y A.;=Y conformándose S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, con el preinserto dictamen, se ha servido acordar como en el mismo se propone.=De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.=Dios, etc.=Concha.=Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 4 de Abril de 1892.

Ilmo. Sr.:—Vista la instancia en que D. C. A. y G., notario de S., solicita de este Ministerio la modificación del art. 42 del reglamento del impuesto de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881, en el sentido de que no se admitan á liquidación documentos privados comprensivos de actos sujetos á dicho impuesto, sino únicamente los que se hagan constar en documentos públicos:—Resultando que el reclamante alega en apoyo de su pretensión el perjuicio que sufren los notarios, muy principalmente en los distritos rurales, donde la mayor parte de las transmisiones de fincas de pequeña cuantía se verifican por contratos privados, y los inconvenientes que los mismos particulares encuentran para la inscripción de dichos documentos en el Registro de la propiedad:—Resultando que la Delegación de Hacienda de Guadalajara, á la cual se remitió para informe la instancia del interesado, lo evacuó en el sentido que procede desestimarla por cuanto las leyes reconocen la eficacia de los documentos privados, de cuyo medio se valen los particulares tratándose de bienes de escaso valor, para evitar los onerosos gastos que consigo lleva el otorgamiento de documentos públicos, y además, porque de aceptar la modificación que se propone por el notario de S., la Hacienda dejaría de percibir cantidades que ahora le son satisfechas mediante la contratación por documento privado:—Considerando que aparte de que no puede negarse la eficacia de los documentos privados con arreglo al art. 1.225 del Código civil, no es la Administración la llamada á examinar su valor ó fuerza legal cuando se limita á exigir el impuesto correspondiente á los actos en los mismos consignados, puesto que con arreglo al art. 53 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 queda reservado á los particulares el derecho de solicitar la devolución de las cantidades satisfechas, cuando se declare judicialmente la nulidad ó rescisión de los contratos:—Considerando que siendo el acto ó contrato la materia imponible ó base de tributación, desde el momento en que aquél existe por la voluntad de las partes, sea cual fuere la forma ó solemnidades con que se haga constar, nace el derecho de la Administración á exigir el impuesto que al mismo corresponde, lo cual no podría tener lugar si exigiera la existencia de un documento público, cuyo otorgamiento no depende en muchos casos de la voluntad de las partes:—Considerando que

siendo una necesidad generalmente sentida la de dar facilidades á las transacciones y movimiento de la propiedad, como medio de fomentar la riqueza pública, no sería prudente ni equitativo que al objeto de exigir el pago de un impuesto se opusieran mayores dificultades para la celebración de los contratos:—Considerando que no es exacto, como afirma el notario de S., que el otorgamiento de contratos privados prive al Tesoro de ingresos por el impuesto del timbre, pues con arreglo á la ley de 31 de Diciembre de 1881 debe usarse en los mismos el que corresponda á su cuantía con sujeción á la misma escala que rige para los documentos públicos, y en todo caso, al liquidador del impuesto corresponde exigir el reintegro que proceda;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, conformándose con lo informado por esa Dirección general, ha acordado desestimar la instancia de D. C. A., declarando no haber lugar á modificar el art. 42 del reglamento del impuesto de derechos reales.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 4 de Abril de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don M. L. M. contra el fallo de la Delegación de Hacienda de esta provincia confirmatorio de cierta liquidación practicada por el impuesto de derechos reales, y en el cual recurso se solicita á la vez que la revocación del fallo apelado la condonación de la multa impuesta por dicha oficina provincial:—Resultando que por escritura de 14 de Diciembre de 1881, otorgada ante el notario de esta corte D. Cipriano Pérez Alonso, de la cual se acompaña copia, D. J. S. M., D. F. E. y J. y D. J. P. A. se comprometieron y obligaron á vender al reclamante D. M. L. M. un solar que habían adquirido del Estado en subasta pública, tan luego como se les otorgara la escritura de venta judicial, por precio de 12.912 pesetas, que en aquel acto recibieron del comprador, y siendo de cuenta de éste el pago de los plazos sucesivos al primero que por la expresada finca adeudaban los vendedores al Estado:—Resultando que, presentada la primera copia de dicha escritura en 15 de Diciembre último en la oficina liquidadora de esta capital, se giró una liquidación por el concepto de compra-venta al 3 por 100 y núm. 29 de la tarifa á nombre del comprador D. M. L. M., im-

portante con los honorarios de liquidación é intereses de demora 6.236 pesetas 53 céntimos:—Resultando que, calificado el contrato de venta y habiendo trascurrido con exceso desde el otorgamiento de la escritura hasta la fecha de su presentación en la oficina liquidadora el plazo señalado á este efecto por el reglamento de 31 de Diciembre de 1881, la Delegación de Hacienda impuso á D. M. L. M. la multa del 25 por 100, importante 968 pesetas 50 céntimos:—Resultando que, notificada al interesado la mencionada liquidación, así como el acuerdo de imposición de la multa, D. M. L. M. acudió á la Delegación de Hacienda impugnando la primera, fundado en que el contrato no es de compra-venta, sino de promesa de venta, y por tanto, mientras la obligación contraída no se cumpla por los vendederos no existe de hecho ni de derecho el acto sujeto al impuesto:—Resultando que la Delegación de Hacienda, por acuerdo fecha 4 de Enero último, que fué notificado el 7 al interesado, desestimó su pretensión, porque, habiéndose convenido en la escritura de referencia la cosa determinada que los vendederos habrían de entregar y el precio de la misma, debía entenderse perfeccionado el contrato de venta:—Resultando que D. M. L. M. recurrió á este Ministerio en 16 de dicho mes solicitando la revocación del fallo apelado y además la condonación de la multa impuesta, á cuyo efecto renuncia expresamente á utilizar ningún recurso contra la imposición de dicha pena, y en apoyo de cuya pretensión amplía los fundamentos alegados en primera instancia y expone además que, según justifican las certificaciones que acompaña, el cumplimiento de la promesa no ha dependido de la voluntad de los otorgantes, sino de haber quedado en suspenso por disposición gubernativa los efectos de la adjudicación de la finca hecha por el Estado y, como consecuencia, el otorgamiento de la escritura de venta judicial:—Considerando que, interpuesto el recurso en tiempo hábil y satisfechas las cantidades liquidadas por cuotas del Tesoro é intereses de demora, procede su admisión, á tenor de lo prevenido en los artículos 84 y 87 del reglamento de procedimientos de 15 de Abril de 1890:—Considerando que, si bien para que quede perfeccionado el contrato de venta no es necesario que exista la entrega del precio ni de la cosa vendida, siempre que respecto á la determinación de ambos conste el recíproco consentimiento y voluntad de las partes, de los términos en que aparece contraída la obligación de la escritura de 14 de Diciembre de 1881 y de la intención manifiesta de los otorgantes se deduce claramente que lo estipulado en aquélla no tiene otra extensión ó alcance que el de promesa ó compromiso de vender, toda vez que el perfeccionamiento del contrato se hacía depender de que se otorgara á favor de los vendederos la escritura de venta por el Estado:—Considerando que

cuando los términos de un contrato son claros y no dejan duda respecto á la intención de los contratantes, debe estarse al tenor literal de sus cláusulas para calificar jurídicamente la naturaleza del acto con arreglo al art. 34 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, sin que haya lugar, por tanto, á interpretación alguna:—Considerando que, reducida la verdadera naturaleza del contrato en este caso á una simple promesa de venta, no existe transmisión de bienes ni acto sujeto al impuesto y no fué por tanto procedente la liquidación girada por la oficina de esta capital, contra la cual se recurre:—Considerando que reconocida la improcedencia de la liquidación y siendo ésta la base de los intereses de demora liquidados y de la multa impuesta por falta de presentación de la escritura en el plazo legal, son por lógica consecuencia igualmente improcedentes dichas responsabilidades, no habiendo, por tanto, lugar á resolver acerca de la condonación de la multa solicitada por el interesado:—Considerando que, apareciendo de las manifestaciones hechas por el recurrente en su escrito de reclamación, folios primero al cuarto del expediente de primera instancia, que la promesa de venta ha surtido todos sus efectos, otorgándose la correspondiente escritura de venta de la finca mencionada, con fecha 6 de Octubre último, procede por tanto la oportuna liquidación de dicho documento;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido revocar el fallo apelado disponiendo que quede sin efecto la liquidación impugnada, así como los intereses de demora y multa impuesta, declarando por consecuencia el derecho del interesado D. M. L. M. á la devolución de las cantidades satisfechas, ordenando á la vez que por la oficina liquidadora de esta capital se practique la procedente en vista de la escritura de venta de 6 de Octubre de que se ha hecho mérito.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 4 de Mayo de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. S. de Z. y F. y D. R. P. y M., en concepto de albaceas testamentarios de D.^a E. F. y M., contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia que confirmó cierta liquidación gira-

da por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por testamento otorgado ante el notario de esta corte D. Esteban Samaniego, el 8 de Febrero de 1886, D.^a E. F. M., después de hacer varios legados á favor de diferentes personas, dispuso en la cláusula 26.^a que era su voluntad instituir una fundación benéfica con el capital que al efecto dejaba de 500.000 pesetas, las cuales se habían de invertir, por los patronos que después designaría, en una inscripción intransferible de renta perpetua española al 4 por 100, y con dicha renta establecer pensiones para viudas y huérfanos de ingenieros de minas y trabajadores mineros necesitados, siendo preferidos los huérfanos ó las viudas de aquellos que hubieran muerto en el ejercicio de su profesión, por ser la que tuvo su esposo, cuya memoria quería honrar de ese modo; añadiendo en la cláusula 27.^a que el sobrante de su capital, después de satisfechos los legados y de constituirse la fundación, se destinara á pagar los derechos correspondientes á la Hacienda, con el fin de que sus legatarios percibieran íntegros los legados:—Resultando que por otro testamento posterior, otorgado en 9 de Julio de 1887, la expresada D.^a E. F. confirmó la primera de las cláusulas antes expuestas y modificó la segunda en cuanto al efecto de excluir de la participación del sobrante de los bienes á sus sobrinas D.^a M. de la P. y D.^a M. de las M. y C. F.:—Resultando que fallecida dicha testadora y presentados los documentos correspondientes en la oficina liquidadora de esta capital, se giraron varias, y entre ellas una al 9 por 100 en concepto de legado sobre 500.000 pesetas de capital dejado para la institución á favor de las viudas y huérfanos de ingenieros y trabajadores de minas necesitados, importante 45.675 pesetas que ingresó la testamentaria en 19 de Noviembre de 1890:—Resultando que no conformes con dicha liquidación acudieron á la Delegación de Hacienda de esta provincia, con fecha 4 de Diciembre siguiente, los albaceas testamentarios D. S. Z. y D. R. P. y M., pidiendo se reformase aquella liquidación en el sentido de ser aplicable el tipo de 0,10 por 100, ó en todo caso el 2, en concepto de pensión; fundándose para ello en que la institución creada por la testadora tiene carácter esencialmente benéfico y propende á la instrucción, por lo cual es de aplicación lo dispuesto en el número sexto del artículo 28 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, y de no estimarlo así se debía considerar comprendida en el art. 12 del citado reglamento, en concepto de pensión, por ser lo que realmente instituyó la fundadora:—Resultando que la Delegación, después de los informes que estimó oportunos, incluso el de la Junta superior facultativa de Minas, desestimó aquella pretensión por acuerdo de 30 de Noviembre último, contra el cual recurren en tiempo hábil ante el Ministerio D. S. de Z. y D. R. P. y M.,

en el concepto antes referido, insistiendo en su pretensión de primera instancia, fundados en que los razonamientos que sirven de base al acuerdo apelado no desvirtúan los argumentos en que los recurrentes fundan su reclamación, cuyos argumentos repro ucen en lo sustancial al rebatir cada uno de los fundamentos consignados por aquella oficina:—Visto el informe de la Junta superior facultativa de Minas, en el que manifiesta que si la institución se organizara bajo las bases y condiciones que indica, propendería á la instrucción de los obreros en cuyo favor se establece:—Considerando que con arreglo á los términos en que se halla redactada la cláusula 26.^a del testamento otorgado por D.^a E. F. M. el 30 de Febrero de 1886, es de todo punto indiscutible que por dicha disposición instituye la testadora una fundación benéfica para cuya dotación ó patrimonio manda ó lega un capital de 500.000 pesetas, cuya renta se ha de invertir por los patronos que designa en pensiones, de donde claramente se desprende que la referida institución, aun cuando su existencia sea coetánea á la del legado, adquiere el capital que éste representa como bien patrimonial de su exclusiva propiedad y pertenencia:—Considerando que para que se entendiase transmitido por la mencionada cláusula testamentaria, una renta ó pensión simplemente y no el capital que la produce era indispensable, de conformidad con lo prevenido en el art. 68 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, para la administración del impuesto de derechos reales, que el que trasmite se reserve ó la nuda propiedad ó alguna servidumbre personal, y no ocurriendo eso en el presente caso, por cuanto la fundación adquiere en propiedad la cantidad legada sin desmembración alguna, es evidente que haciendo aplicación del art. 37 del citado reglamento debe reputarse transmitido el capital y no el derecho al percibo de una renta, puesto que este derecho lleva consigo por propia voluntad de la testadora la transmisión del capital con el cual se dota la fundación:—Considerando que, si bien la prohibición de disponer del capital constituye una limitación ó restricción del dominio como condición inherente á la naturaleza de la fundación y al carácter de perpetuidad con que la misma se establece, tal condición no implica desmembración ó división de los derechos dominicales, de la cual se infiera que el referido legado no lo es en propiedad sino puramente del dominio útil ó derecho á percibir la renta, pues de ser así, forzosa sería la existencia de una personalidad extraña á la fundación á quien correspondiera la parte de dominio ó derecho no transmitido á la fundación sobre el mencionado capital:—Considerando que, á tenor de lo prevenido en el art. 1.805 del Código civil, el pensionista no tiene derecho nunca á exigir la entrega del capital, circunstancia que no concurre en el presente caso, por cuanto la

fundación legataria hace suyo el capital legado, y además, que el pensionista, por lo mismo que no es dueño del capital á que está afecta la pensión, tiene la facultad de relevar al deudor de aquélla del cumplimiento de la obligación, facultad que no puede ejercitar la institución fundada por D.^a E. F. M., por cuanto no puede relevarse á sí misma del derecho y recíproco deber de percibir la renta y destinarla á los fines establecidos por la fundadora:—Considerando que conforme á los términos de la cláusula testamentaria citada, lejos de ser la fundación establecida acreedora á una pensión ó renta, es la deudora de las distintas pensiones que la testadora establece para ingenieros de minas y viudas de trabajadores mineros, de donde claramente se desprende que, lejos de poder ser considerada jurídicamente como pensionista, es la obligada al pago de las pensiones con la renta ó producto del capital legado á la misma:—Considerando que por las razones expuestas es evidente que se trata de un legado condicional de cantidad, hecho á una personalidad extraña á la testadora, siquiera deba aquélla su existencia á la voluntad de la misma, que, por tanto, debió liquidarse con arreglo al art. 20 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 y núm. 294 de la tarifa anexa al mismo, al 9 por 100 sobre el capital legado de 500.000 pesetas, siendo, por tanto, procedente la liquidación impugnada:—Considerando que si bien es indudable que la fundación constituida por D.^a E. F. y M. tiene carácter benéfico, por cuanto su objeto es atender á personas desvalidas y necesitadas, tal circunstancia no es suficiente para hacer aplicación á la misma de la regla 6.^a, artículo 28 del citado reglamento, por cuanto aquélla se refiere exclusivamente á los establecimientos de beneficencia sostenidos en todo ó en parte con fondos del Estado, requisito esencial é importantísimo que no concurre en la fundación puramente particular de que se trata, y á la cual, por tanto, no deben otorgarse beneficios que en repetidas ocasiones se han negado á asilos benéficos sostenidos con fondos provinciales y municipales:—Considerando que no habiendo impuesto la testadora condición alguna para la entrega de las pensiones que revele la obligación ó el deber de que se dé instrucción ó enseñanza por la fundación, no es posible reputarla como establecimiento de enseñanza, no obstante lo manifestado por la Junta facultativa de Minas, ni, aunque tal carácter tuviera, podría reconocérsele la condición de establecimiento de instrucción pública ú oficial, que es á los que taxativamente se refiere el art. 28 del reglamento:—Considerando que no son de estimar en el presente caso las razones de equidad para interpretar por excepción de un modo extensivo el mencionado precepto legal, por cuanto habiendo dispuesto la fundadora por la cláusula 27.^a de su citada disposición

testamentaria que del remanente de su herencia se satisficiera el impuesto correspondiente á la Hacienda por los legados, incluso el de la fundación, claramente se deduce que el impuesto de derechos reales liquidado no afecta en poco ni en mucho á la fundación, y que caso de otorgarse el beneficio solicitado cedería en exclusivo provecho de los particulares herederos, que ningún título ni razón pueden invocar para eludir la obligación que la testadora impuso á su sucesión;=S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la instancia de D. S. de Z. y D. R. P., confirmando en su consecuencia el fallo apelado.=De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás fines.=Dios, etc.=*Concha*.=Señor Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 12 de Mayo de 1892.

Ilmo. Sr.:—Vista la instancia en que D. R. G. S., en concepto de tutor del menor de edad D. A. S. de A. y O., solicita perdón de la multa que le ha sido impuesta por la Delegación de Hacienda de esta provincia por falta de presentación de documentos:—Resultando que ocurrido el fallecimiento de D.^a M. F. G. y R. en 9 de Marzo de 1891, y protocolizadas las operaciones de testamentaria previa aprobación judicial de las mismas, se presentó el oportuno testimonio á favor del único heredero D. A. S. de A. y O. en la oficina liquidadora de esta capital el 5 de Marzo último, por cuya razón la Delegación de Hacienda impuso al interesado la multa del 10 por 100, importante 189,25 pesetas:—Resultando que D. R. G. S., con el carácter de tutor del referido heredero, el cual acredita mediante certificación que acompaña librada por el presidente del Consejo de familia, solicita la condonación de la multa impuesta, alegando como fundamento para la concesión de la gracia que la madre del menor, D.^a V. O., que era la que como representante legítima del mismo debió procurar la formalización de documentos, se hallaba gravemente enferma y falleció á los pocos meses del fallecimiento de la causante D.^a M. F. G.:—Resultando que la Delegación de Hacienda al remitir la instancia informa que existen motivos justos para la concesión de la gracia solicitada, y que D.^a V. O., madre del menor solicitante, falleció en esta corte el 8 de Octubre de 1891:—Considerando que con arreglo á los arts. 167 del reglamento del impuesto de 31 de Di-

ciembre de 1881 y el 7.º del de procedimiento administrativo de 15 de Abril de 1890, el perdón individual de multas corresponde á este Ministerio, el cual podrá concederlo por circunstancias muy extraordinarias y motivos justos debidamente comprobados, siempre que conste haberse practicado la liquidación correspondiente, satisfecho su importe é impuesta la multa cuyo perdón se reclama:—Considerando que la circunstancia de ser el heredero menor de edad y, por tanto, inhábil para procurar por sí la formalización de las operaciones de testamentaría de D.^a M. F. G., y el hallarse enferma su madre hasta el extremo de haber fallecido á poco de transcurrir los seis meses de la defunción de la primera, explican satisfactoriamente que no se hubiera solicitado la prórroga ordinaria prevenida en el art. 60, con lo cual se habría eludido toda responsabilidad, por cuanto los documentos aparecen presentados á liquidación antes de cumplir el año no obstante haber sido necesario constituir el Consejo de familia, proveer á la formación de inventario por el tutor y presentar á la aprobación judicial las operaciones de testamentaría:—Considerando que tales circunstancias, sobre demostrar de un modo evidente que no hubo propósito de demorar la presentación de documentos, no pueden menos de apreciarse como justos y excepcionales motivos para la concesión de la gracia solicitada, á tenor de lo declarado en la Real orden de 24 de Enero de 1889, resolutoria de un caso idéntico, por cuanto en rigor de derecho no es el menor, sino su legítimo representante, el responsable de aquella omisión, y en este caso el fallecimiento de la madre es una razón más para que no se exija la pena impuesta, por analogía con lo preceptuado en el art. 162 del citado reglamento;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido conceder á D. A. S. de A. y O. el perdón de la multa impuesta.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 25 de Mayo de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don J. G. y J. contra el fallo de la Delegación de Hacienda de esta provincia confirmatorio de la comprobación de valores practicada por la oficina liquidadora de Getafe, con vista de cierta escri-

tura de venta;=Y resultando que por escritura de 31 de Octubre último, otorgada ante el notario de Getafe D. M. del P. M., doña I. M. vendió al reclamante D. J. G. sesenta y tres fincas rústicas en término municipal de Pinto, por el precio de 3.250 pesetas:—Resultando que presentado dicho documento en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de Getafe y estimando el liquidador que el precio estipulado era menor que el verdadero valor de las fincas enajenadas, conforme al precio usual corriente que en dicha localidad alcanzarán las de su clase, procedió á practicar la oportuna comprobación, reclamando al efecto al Alcalde de Pinto certificación del líquido imponible con que figuraban amillaradas, de cuyo documento aparece elevarse aquél á 1.421 pesetas 6 céntimos, por lo cual, y previa capitalización al 5 por 100, señaló como base para la liquidación del impuesto 28.423 pesetas 20 céntimos:—Resultando que notificado dicho acuerdo al interesado y no conformándose éste con el resultado de la comprobación, acudió en tiempo hábil á la Delegación de Hacienda de esta provincia, solicitando que aceptara como base de la liquidación el precio señalado á las fincas en la escritura de venta, cuya pretensión desestimó dicha oficina con fecha 4 de Febrero último, aprobando la comprobación practicada por el liquidador:—Resultando que contra dicho acuerdo se alzó el interesado ante este Ministerio, alegando que el verdadero valor de las fincas es el que se las ha asignado en la escritura de venta, por cuanto, apesar de las reiteradas gestiones realizadas por la vendedora, no ha logrado hallar quien se las pagara mejor y que los datos de los amillaramientos son erróneos, pues formadas las cartillas evaluatorias en que aquéllos se fundan en fecha remota en que el valor de la propiedad inmueble era mayor, difieren mucho del que en la actualidad tiene aquélla, acompañando en justificación de sus asertos acta notarial comprensiva de las declaraciones prestadas por varios vecinos de Pinto en congruencia con las afirmaciones del recurrente:—Considerando que con arreglo á lo preceptuado en el art. 82 del reglamento del impuesto de 31 de Diciembre de 1881, es indudable la facultad de la Administración para comprobar los valores declarados por el contribuyente á los bienes transmitidos por contrato á título oneroso, cuando existan fundados motivos para estimar disminuídos aquéllos, motivos que existían en el presente caso, como ha venido á demostrarlo la certificación del líquido imponible con que las fincas aparecen amillaradas:—Considerando que, aparte de que los amillaramientos de la riqueza territorial son el medio primero y más directo de comprobación que el citado reglamento indica, sus datos no pueden en modo alguno rehusarse por el contribuyente que los tiene consentidos para el pago de la contribución de inmuebles, ínterin que la prueba pericial que

en todo caso tiene aquél á su alcance no demuestre su inexactitud ó error:—Considerando que D. J. G. en su recurso no desvirtúa los razonamientos del fallo de primera instancia, ni desconoce que se halle ajustado á los preceptos del reglamento vigente, por lo cual impugna sólo la facultad de comprobación que la Administración contiene y el medio de que se vale, extremos que siendo de organización y de principios fundamentales para la recaudación del impuesto de derechos reales, ni pueden tratarse en un caso concreto ni podrían admitirse por coartar las facultades de la Administración;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, conformándose con lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar el recurso de alzada de D. J. G., sin perjuicio del derecho del interesado á optar por la tasación pericial como medio extraordinario de comprobación.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 20 de Junio de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. R. T. y V. con el carácter de miembro del comité directivo de la Sociedad anónima «Compañía española de las salinas de C. R.» contra el fallo dictado por la Delegación de Hacienda de esta provincia por el que, reformando la liquidación impugnada en primera instancia, se mandó practicar otra por el impuesto de derechos reales en vista de la escritura social:—Resultando que por escritura de 3 de Noviembre de 1891 otorgada en París ante el vicecónsul de España, D. J. P. y A. y D. C. L. constituyeron Sociedad anónima para la explotación de todas las salinas naturales situadas en C. R., isla de Cuba, constituida en Madrid, y capital social de 6.000.000 de pesetas, representado por 12.000 acciones de 500 pesetas cada una:—Resultando que por el artículo ó estipulación 7.^a de dicha escritura se aportan á la mencionada Sociedad anónima los derechos y beneficios provenientes del contrato de arriendo y explotación celebrado en la misma fecha por los socios fundadores de la Sociedad también anónima «Española de las islas de C. C. y C. R.,» cuyas ventajas ó beneficios se evalúan en 5.100.000 pesetas, y en equivalencia de cuya suma se reconoce á los otorgantes la propiedad de 10.200

acciones de las 12.000 que se emiten, y las cuales reciben enteramente liberadas y á la par:—Resultando que por la referida cláusula ó art. 7.º de dicha escritura, apartado 1.º, se estipuló además que tan luego como se constituyera la Sociedad, lo cual se entendería verificado una vez firmada el acta notarial de constitución, suscribirían los otorgantes la cantidad en metálico de 900.000 pesetas, entregando desde luego 180.000 y el resto á medida que lo exijan las necesidades de la explotación:—Resultando que presentada la mencionada escritura social en la oficina liquidadora de esta capital, se practicó una liquidación por el concepto de Sociedad al tipo del 0,50 por 100 sobre la base ó capital de 6.000.000 de pesetas á que asciende el capital social, importante aquélla con los honorarios de liquidación 30.450 pesetas 50 céntimos:—Resultando que notificada dicha liquidación á la Sociedad recurrente en 24 de Noviembre último, acudió don R. T. ante la Delegación de Hacienda, impugnándola y solicitando su revocación, fundado en que no se ajusta á lo prevenido en el art. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881 para la administración del impuesto de derechos reales, ni al artículo 14 del reglamento para la ejecución de aquélla, puesto que no haciéndose de presente mayor desembolso ó aportación efectiva de capital que las 180.000 pesetas mencionadas en el apartado primero, art. 7.º, de la escritura social, sólo éstas, y no el de emisión de acciones es lo que debe servir de base para la exacción del impuesto:—Resultando que la Delegación de Hacienda, por acuerdo de 19 de Diciembre último, resolvió anular la liquidación impugnada, disponiendo en su lugar se practicara otra al mismo tipo y por idéntico concepto y epígrafe de la tarifa que la anterior, pero deduciendo del capital social 720.000 pesetas á que ascienden las acciones que no se han colocado todavía y cuya aportación, por tanto, no se verifica de presente, liquidación que, girada por la respectiva oficina, importa 26 726 pesetas 50 céntimos:—Resultando que contra dicho acuerdo interpone recurso de alzada D. R. T. ante el Ministerio de Hacienda, solicitando su revocación y consiguiente nulidad de la segunda liquidación practicada, cuya pretensión funda en que las 10.200 acciones que se dicen liberadas no tienen un valor real y efectivo, sino que representan tan sólo la participación que en la Sociedad tienen los que han aportado el contrato del arriendo y explotación de las salinas, de donde se deduce que el único capital efectivo desembolsado son 180.000 pesetas:—Considerando que, determinado de un modo claro y preciso en el art. 2.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881 y en el 14 del reglamento para su ejecución que cuando las Sociedades se constituyan por acciones representativas de un capital la cantidad que del valor de éstas se ingrese será el capi-

tal aportado sujeto á la liquidación del impuesto de derechos reales, la cuestión que en este expediente se ventila queda reducida á depurar si el capital de las 10.200 acciones que se atribuyen á los socios fundadores en equivalencia del valor dado á las ventajas y beneficios del contrato de arriendo y explotación que se aporta ha ingresado ó no en la Sociedad y constituye, por tanto, una aportación real y efectiva:—Considerando que las 10.200 acciones representativas de un capital de 5.100.000 pesetas se entregan á los socios enteramente liberadas y á la par, conforme á lo establecido en el núm. 7.º de la escritura social, concepto que, con arreglo á la letra y espíritu del artículo 164 del Código de Comercio, significa que los tenedores ó dueños de las mismas han satisfecho totalmente el valor de dichos títulos, pues no hay términos hábiles de que se hallen liberadas las acciones con relación al activo de la Sociedad si no se hubiera hecho el total desembolso de su importe:—Considerando que á persuadirse de que ha tenido lugar la aportación real y efectiva de los 5.100.000 pesetas que representan las 10.200 acciones que liberadas se entregan á los socios es más que suficiente el hecho de que dichos títulos se les reconocen y atribuyen en equivalencia de un capital igual, en que se valoran las ventajas y beneficios del contrato de explotación de las salinas de C. R. que aquéllos aportan á la Sociedad, según la estipulación séptima de la escritura social, por donde resulta de un modo claro y evidente que si los accionistas no han hecho más desembolso metálico que 180.000 pesetas, han aportado además para obtener las 10.200 acciones liberadas y en pago del capital que representan los 5.100.000 pesetas á que ascienden, según evaluación en que las partes están conformes, los beneficios de la explotación de las salinas:—Considerando que al efecto de estimar si se ha verificado ó no el desembolso real y efectivo de la cantidad á que ascienden las acciones liberadas, es de todo punto indiferente que el ingreso ó aportación de su valor se haga en metálico ó en otra clase de bienes, valores ó beneficios, como en el presente caso acontece, pues evaluado por los contratantes el verdadero precio de éstos, no puede ponerse en duda que constituyen un capital social efectivo;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar la alzada interpuesta y confirmar el fallo apelado.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Señor Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 8 de Julio de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por doña L. S. y L. contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia que confirmó ciertas liquidaciones giradas por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura otorgada en esta corte ante el notario D. Santiago Basanta Olano en 11 de Enero último se protocolaron las operaciones particionales de los bienes quedados al fallecimiento de D. M. G. y R., adjudicándose á la recurrente como única y universal heredera de aquél todos los bienes y derechos que al mismo le correspondían, y entre ellos ciertos créditos á su favor que en las referidas operaciones divisorias se califican de dudosos, muchos de incobrables y consistente alguno en cierta participación litigiosa, importando todos la suma de 271.239,50 pesetas:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora de esta capital se giraron dos liquidaciones con los núms. 5.165 y 5.166, á cargo de la reclamante expresada D.^a S. y L., importantes 37.278,72 pesetas y 1,48 respectivamente:—Resultando que no conforme con dichas liquidaciones D.^a L. S. acudió á la Delegación de Hacienda de esta provincia pidiendo que las reformase, por cuanto se había incluido en ellas como base liquidable el importe de los créditos calificados de dudosos é incobrables, respecto de los cuales debía aplazarse el pago del impuesto:—Resultando que la Delegación estimó bien practicadas las liquidaciones impugnadas, y en su consecuencia las confirmó por su acuerdo de 13 de Febrero último, contra el cual recurre en tiempo hábil ante el Ministerio la expresada D.^a L. S. L., reproduciendo su pretensión de primera instancia y los fundamentos que en la misma alegaba, y suplicando por medio de un otrosí que se le admita como garantía del pago del impuesto el importe que la Administración conceptúe necesario de la renta perpetua al 4 por 100 que tiene depositada en el Banco de España, por carecer de otros bienes y no serle posible disponer de los inventariados:—Resultando que la Delegación de Hacienda, en su comunicación al remitir la alzada, manifiesta que ha sido satisfecho el importe de las liquidaciones impugnadas:—Considerando que la recurrente funda su pretensión en que, teniendo el carácter de dudosos ó incobrables los créditos que se le adjudican en la testamentaria de su esposo don M. G. y alguno de ellos consistente en cierta participación litigiosa

no debe pagar el impuesto hasta tanto que se realice el cobro de aquéllos: = Considerando que semejante pretensión no tiene en su apoyo disposición alguna del reglamento del impuesto, pues el art. 50 del mismo, único que tiene alguna analogía con el caso que se ventila, no le es aplicable, por cuanto éste sólo trata de créditos no exigibles de presente, que son muy distintos de los que puedan resultar incobrables ó dudosos, puesto que en los primeros, mientras no llegue el término para su cobro, el que los posee nada puede hacer, y sería injusto exigirle el impuesto de presente por una adquisición que hasta cierto día no puede realizar, mientras en los segundos nada obsta para que desde luego se gestione su cobro y se realice éste en muchos casos aun cuando al acreedor le pareciera lo contrario, por cuyo motivo y dependiendo la realización de esos créditos de la mayor ó menor actividad de los acreedores, esa circunstancia, en la que entra por mucho la voluntad de éstos, no puede servir de fundamento para que se aplase el pago del impuesto: = Considerando que desde el momento en que D.^a S. ha aceptado la adjudicación de los créditos que se dejan antes mencionados, es porque los considera cobrables, puesto que si resultara demostrado lo contrario, de seguro que no los habría aceptado; y esa adquisición, cualquiera que sean las circunstancias que posteriormente sobrevengan para hacerla efectiva, no puede tenerla en cuenta la Hacienda para el pago del impuesto, como tampoco lo toma ni para nada influye el que cualquiera adquisición de otra clase pueda dejar después de hacerse efectiva por circunstancias especiales: = Considerando que á ese fundamento y al de evitar los perjuicios que al Tesoro se irrogarían de hacer depender el pago del impuesto de circunstancias incidentales más ó menos dependientes de la voluntad de los interesados y de difícil calificación y prueba en los casos como el de que se trata, obedece sin duda alguna el precepto del art. 50 del reglamento antes citado, al determinar tan sólo que los créditos no exigibles de presente dejarán de contribuir hasta tanto que se realicen, previa la oportuna garantía á juicio de la Administración, omitiendo el incluirse en ese beneficio los créditos de dudoso cobro, á los cuales, por ser de diferente clase que los comprendidos en el precepto reglamentario, según se deja anteriormente demostrado, no se les puede aplicar el beneficio por analogía: = Considerando que, aparte de lo expuesto, tampoco se justifica el carácter de litigiosa que se atribuye á la participación en uno de los créditos, ni el de dudosos é incobrables con que se califica á los demás, por cuyo motivo no sería aplicable en todo caso el aplazamiento que se pretende; = Y considerando que en tal supuesto no hay para qué apreciar la garantía que la recurrente ofrece en el otrosí de su alzada, puesto que sobre ser esa apre-

ciación de la competencia de la Administración de Contribuciones, no hay lugar á ello desde el momento en que no se accede al aplazamiento ó suspensión del pago del impuesto; y habiendo realizado éste la recurrente, con ello queda demostrado no carecer de recursos, como alega;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo consultado por esa Dirección general, se ha servido confirmar el acuerdo apelado y desestimar en su consecuencia la pretensión de la reclamante en los dos extremos que abraza.—De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 8 de Julio de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don M. V., como apoderado legal en forma de D. L. P. de A., contra el fallo de la Delegación de Hacienda de Zaragoza declarando no haber lugar á la rebaja que solicita de cierta liquidación por el impuesto de derechos reales:—Resultando que D. M. V. presentó en la oficina liquidadora del impuesto de derechos reales de Zaragoza las operaciones de testamentaria causadas por fallecimiento de sus padres y hermanos, girándose en 20 de Noviembre de 1881, entre otras, una liquidación, núm. 479, al 3 por 100, que importó 22.503,63 pesetas por el concepto de adjudicación para pago de deudas:—Resultando que pedido aplazamiento para satisfacer el importe de dicha liquidación y otras de la misma testamentaria, fué desestimada la pretensión por Real orden de 27 de Febrero último:—Resultando que, según justifica la escritura de venta que se acompaña, otorgada en 9 de Diciembre de 1890, en esta fecha se enajenó una de las fincas adjudicadas para pago de deudas, y satisfecho el impuesto en Enero de 1891, sirvió de base para que D. M. V., en nombre de su apoderado, solicitase de la Administración de Contribuciones y después del Delegado de Hacienda se rebajase de la cuota á que ascendía la liquidación de adjudicación para pago de deudas la suma que tenía derecho á que se le devolviera por haber enajenado la finca:—Resultando que la Delegación de Hacienda de Zaragoza, estimando que, girada la liquidación y contraída en las cuentas como haber del Estado, no podía alterarse la base, desestimó la pretensión, y habiendo interpuesto recurso de alzada el interesado, se dió curso sin previo depósito, apreciando que se trataba de una interpreta-

ción del reglamento del impuesto y haciendo aplicación del artículo 64 del reglamento de 15 de Abril de 1890, sobre procedimiento administrativo:—Resultando que la Dirección general de Contribuciones directas propuso la no admisión del recurso, porque siendo el fallo condenatorio de cantidad líquida no se ha verificado el previo pago para alzarse, y por atender que no son pertinentes las citas del art. 5.º del reglamento del impuesto, ni la Real orden de 21 de Noviembre de 1887:—Considerando que enajenada la casa núm. 5 calle del Coso con anterioridad á la liquidación de las testamentarias de D. J. P. y otros á que este expediente se refiere, si bien fué procedente girar la liquidación para pago de deudas por el total, que en ese concepto aparecía adjudicada á D. L. P., puesto que la oficina ignoraba aquella enajenación, desde el momento en que se alega esa circunstancia por el recurrente procede admitirla, toda vez que no ha tenido lugar el ingreso de las cantidades liquidadas:—Considerando que la orden de 21 de Noviembre de 1887, al resolver que cuando se presenten á liquidar una partición ó documento en que existiera adjudicación para pago, si se justificaba la enajenación de todos ó parte de las fincas adjudicadas, procedía no exigir un doble pago, se inspiró en que cuando resulte y se evidencie el derecho á devolución reconocido por el art. 5.º del reglamento del impuesto, debe prescindirse de interpretaciones estrictas que violenten el espíritu de los preceptos legales, siquiera sea en defensa de los intereses del Tesoro:—Considerando que este mismo principio y espíritu cabe aplicarle en este caso, en que se opone tan sólo el rigorismo de la letra del reglamento, toda vez que el fallo apelado no sienta como base que no existe derecho á devolución, sino que se funda en que hecha la liquidación no procede hacer la rebaja en la cuota, siendo procedente pedir la devolución después de ingresar de lo que resulte que importa lo satisfecho por el comprador de la finca:—Considerando que, por lo tanto, es de perfecta aplicación á este expediente lo resuelto en la Real orden de 21 de Noviembre de 1887, que tenía su precedente en otra de 4 de Octubre de 1876, puesto que no verificado el ingreso de las cuotas liquidadas, existe analogía con el caso que fué objeto de dicha disposición, y en tal sentido es equitativo interpretar los artículos 5.º y 144 del reglamento:—Considerando que, tratándose en realidad y por el curso que la oficina provincial ha dado á la alzada de una aclaración ó interpretación de precepto reglamentario, cabe aplicar el art. 64 del vigente reglamento de procedimientos y conocer del fondo de la cuestión sin el previo pago de la cuota liquidada;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, visto lo consultado por esa Dirección general y conformándose con lo informado por la de lo Contem-

cioso del Estado, se ha servido resolver, accediendo á lo solicitado por D. M. V., que se rectifique la liquidación girada en concepto de adjudicación para pago de deudas, deduciendo de la misma la cantidad satisfecha por la enajenación de la finca adjudicada para dicho objeto.—De Real orden lo digo á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones directas.

Real orden de 13 de Julio de 1892.

Ilmo. Sr.:—Vista la alzada interpuesta por D. M. C. y T. contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia, confirmatorio de cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales;—Y resultando que, fallecida D.^a M. R. B. en 14 de Septiembre de 1881, se presentó la escritura particional de bienes de la misma en la oficina liquidadora de esta corte con fecha 7 de Marzo de este año, girándose, entre otras liquidaciones que no son objeto de reclamación, la núm. 6.348 por el concepto de legado, importante 2.320,08 pesetas, 12 por 100 de 19.334 pesetas que la causante dispuso se invirtiesen en misas, funciones religiosas y construcción de sepulcros para ella y su finado esposo:—Resultando que con fecha 21 del propio Marzo, D. M. C. T., como testamentario de la D.^a M. R., impugnó la expresada liquidación ante la Delegación de Hacienda de la provincia, alegando que sólo debió estimarse como legado á favor del alma las 184 pesetas dejadas para misas y función religiosa por la finada; pero no el remanente hasta las 25.000 pesetas nominales que aquella dejó con destino á la erección del panteón, porque tal legado no puede constituir un concepto liquidable; debiendo, sí, constituir la suma dejada al efecto una baja del caudal hereditario comprendida entre los gastos de enterramiento no sujeta al pago de impuesto alguno:—Resultando que la Delegación de Hacienda en 23 del repetido mes de Marzo desestimó la expresada reclamación, fundándose en el carácter verdaderamente piadoso de la institución de que se trata, y en que en la calificación genérica de legados en favor del alma no sólo están comprendidos toda clase de sufragios, sino todo aquello que, dirigiéndose á conservar el nombre y tradición de las familias, tienda á hacer más meritorio á la posteridad el culto que los fallecidos prestaron á la inmortalidad del alma:—Resultando que de este acuerdo se alza el D. M. C. con el carácter que ostenta para ante el Ministerio,

reproduciendo y ampliando en apoyo de su pretensión los argumentos expuestos en primera instancia:—Considerando que, si bien no puede negarse al legado de que se trata un carácter verdaderamente piadoso, por cuanto tiene por objeto honrar la memoria de los muertos dando perpetuo reposo á sus cenizas, dado el espíritu que informa la vigente legislación del impuesto, según la cual están sujetos al pago los legados no menos piadosos y casi espirituales que se destinan á sufragios en favor del alma del testador, no puede admitirse en buenos principios que el que motiva este expediente esté exento de tributar:—Considerando que, si bien por práctica admitida y constante, aunque no fundada en ningún precepto legal, se estiman como gastos deducibles del caudal hereditario los de funeral, entierro y última enfermedad del finado, en razón á que además de ser el último tributo debido á aquél, disminuyen realmente la cuantía de la herencia para el heredero, no puede desconocerse que entre aquellos gastos de carácter verdaderamente indispensable y la cantidad destinada á la construcción de un mausoleo ó panteón, cuyo acto envuelve cierta suntuosidad, no existe la analogía necesaria para que pudiera aplicarse al mismo idéntico criterio;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la alzada interpuesta por D. M. C. y T., y confirmar por tanto el acuerdo recurrido.—De Real orden lo comunico á V. S. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 15 de Julio de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. E. V., en concepto de Presidente de la sección sexta de la Sociedad «El Porvenir del Artesano,» contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia confirmatorio de cierta liquidación practicada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura de 6 de Julio de 1891, otorgada ante el notario de esta corte D. Modesto Conde Caballero, D. V. G., Presidente de la Junta superior de dicha Sociedad, y D. R. M. del H., que lo era de su sección sexta, estipularon con D. M. P. M. que este último se obligaba á construir en terreno de que es propietaria aquella Sociedad cincuenta casas en precio de 9.117 pesetas cada una,

siendo de cuenta del contratante el suministro de materiales y todos los gastos que la construcción exija hasta la entrega de llaves á cada uno de los socios á quienes dichas edificaciones correspondan, los cuales habrán de satisfacer el precio indicado en distintos plazos, uno antes de terminar las obras y otros después de la entrega, con intereses del 5 por 100 anual hasta el completo pago:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora de esta capital se giró por la misma la liquidación número 2.225 por el concepto general de «muebles y semovientes,» núm. 296 de la tarifa, al 1 por 100, importante 3.085,09 pesetas, por los honorarios de liquidación y cuota correspondiente á 303.900 pesetas que, deducida la tercera parte por mano de obra, representa el valor de los materiales que habrán de invertirse en la construcción de las cincuenta casas, cuya liquidación fué satisfecha el 1.º de Marzo último:—Resultando que con fecha 2 de Abril siguiente acudió D. E. V. en la representación mencionada á la Delegación de Hacienda de esta provincia solicitando se dejase sin efecto dicha liquidación, sosteniendo que se trata de un arriendo de servicios ó ajuste de obra con arreglo á los arts. 1.542 y 1.588 del Código civil, y que según lo declarado en la Real orden de 22 de Mayo de 1891, resolutoria de un caso análogo, no está sujeto al impuesto:—Resultando que, denegada aquella pretensión por acuerdo de 8 del propio mes, que fué notificada al interesado el 16, D. E. V. recurre contra el mismo en alzada ante este Ministerio con fecha 24, insistiendo en los razonamientos alegados en primera instancia y añadiendo que la liquidación se ha practicado bajo una base arbitraria, por cuanto no consta en el contrato que el valor de los materiales que se empleen en la construcción, y que se suponen transmitidos, sea el de las dos terceras partes del precio estipulado:—Considerando que es un principio fundamental en la exacción del impuesto de derechos reales que éste grava las transmisiones que se detallan en los arts. 1.º de la ley y 3.º del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, entre las cuales figuran las transmisiones de dominio de bienes muebles que se verifiquen por causa de muerte ó por consecuencia de actos judiciales ó administrativos, ó en virtud de contratos otorgados ante notario, de donde parezca justificada ó se deduzca su existencia con arreglo á los principios del derecho:—Considerando que, definiéndose en el art. 1.544 del Código civil el contrato de arrendamiento de servicios como aquel por el cual una persona se obliga á ejecutar una obra ó á prestar á otra un servicio por precio cierto; y expresándose en el art. 1.588 del mismo Código que puede contratarse la ejecución de una obra conviniendo en que el que la ejecute ponga su trabajo é industria y suministre además los ma-

teriales, parece deducirse que los contratantes de un arrendamiento de obras y servicios pueden además convenir, como un pacto añadido, el suministro de materiales, sin que por eso se altere la naturaleza del contrato de arrendamiento tal y como se define en el artículo precitado:—Considerando que en tal supuesto, si bien el contrato de arrendamiento de obras y servicios no está sujeto al impuesto de derechos reales, con arreglo á la excepción contenida en el párrafo 3.º del art. 18 del reglamento y á lo dispuesto con carácter general en la Real orden de 22 de Mayo de 1891, en cuanto declaró no sujetos los arrendamientos no inscribibles según la ley hipotecaria, no sucede lo mismo con lo convenido respecto del suministro de materiales, que no siendo de esencia en el contrato de arrendamiento de servicios, puesto que éste puede existir sin tal convenio, debe calificarse y apreciarse en ellos si existe ó no transmisión sujeta al impuesto:—Considerando que siendo la Sociedad contratante dueña del terreno en que se han de edificar las casas de que se habla en la escritura, y debiendo estimarse los materiales empleados en la construcción como accesorios del suelo, no cabe dudar que existe aquí una transmisión de dominio de dichos bienes:—Considerando que llegado este momento surge la cuestión de si debe estimarse que se trata en el mencionado suministro de una transmisión de bienes muebles, como apreció la Delegación de Hacienda al confirmar la liquidación girada, ó si debe entenderse, como afirma esa Dirección general, que existe una verdadera transmisión de bienes inmuebles liquidable por el núm. 29 de la tarifa:—Considerando que si bien con arreglo al art. 334 del Código civil son bienes inmuebles, entre otros, las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo, no puede entenderse que esta disposición es aplicable al presente caso, al efecto de fundamentar la opinión de esa Dirección general de ser la de que se trata una transmisión de bienes inmuebles, pues si bien es verdad que el contratista debe entregar las casas concluídas él mismo, no cede las casas porque no puede cederlas, dado que no es dueño de ellas, sino solamente encargado de construirlas, y así lo único que en realidad cede, con arreglo á los términos del contrato, son los materiales y el trabajo empleado en combinarlos, como lo comprueba la condición 8.ª del contrato, según la cual, si el socio no paga en los plazos señalados, el contratista se incautará de la finca, salvo la opción que se otorga á la Sección, lo cual demuestra que aquél no era antes dueño:—Considerando que la interpretación dada al contrato de que se trata por esa Dirección general vendría á transformar el verdadero concepto jurídico de aquél, según el artículo 1.588 del Código civil, pues ya no sería arrendamiento de

obras con suministro de materiales, sino un contrato de cesión de bienes inmuebles, para lo cual sería preciso, contra lo que sucede en este caso, que el terreno fuera propio del cedente:—Considerando que, de existir alguna contradicción en la aplicación al caso presente de los arts. 334 y 1.588 del Código civil, los principios fundamentales aconsejan atenerse á la disposición últimamente citada, que especialmente regula el contrato celebrado, porque la disposición especial tiene más fuerza que la general:—Considerando que siendo por tanto los materiales los que cede el contratista al arrendar su trabajo, y no siendo aquéllos en sí más que bienes muebles, debe estimarse bien girada la liquidación con arreglo al núm. 296 de la tarifa:—Considerando que los argumentos antes expuestos y la doctrina que de ellos se deduce está más conforme con el espíritu del art. 360 del Código civil que la sostenida por esa Dirección general, pues disponiéndose en dicho artículo que el propietario del suelo que hiciese en él por sí ó por otro construcciones ú obras con materiales ajenos debe abonar su valor, es visto que dicho Código no admite que sean inmuebles los materiales aun unidos al terreno:—Considerando que si bien los interesados tachan de arbitraria la base de liquidación fijada por la oficina liquidadora, es lo cierto que ninguna prueba ni justificación se ha deducido respecto á que sea excesiva, y por tanto no cabe atender tampoco la reclamación en este punto;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, visto lo consultado por esa Dirección general y de conformidad con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar el recurso interpuesto y confirmar por tanto el acuerdo apelado.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines. —Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 15 de Julio de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por D. E. T. contra la resolución de la Delegación de Hacienda de esta provincia que desestimó la pretensión formulada en el expediente de comprobación de valores de la testamentaria de D.^a M. T.:—Resultando que ocurrido el fallecimiento de esta señora el 28 de Noviembre de 1881, se presentaron en la oficina liquidadora de esta corte los documentos necesarios para la liquidación del impuesto de derechos reales correspondiente á las transmisiones

causadas por la defunción de aquélla, y figurando entre los bienes relictos dos cajones para la venta de cosas fungibles, sitos en la plaza del Carmen de esta corte y señalados respectivamente con los núms. 40 y 61, apreciados el primero en 1.000 y el segundo en 300 pesetas, la oficina liquidadora procedió á la comprobación de los valores mencionados:—Resultando que siendo el líquido imponible correspondiente al cajón núm. 40 270 pesetas y 220 el correspondiente al núm. 61, el resultado de la comprobación arrojó un aumento sobre lo declarado ascendente á 8.500 pesetas en los dos:—Resultando que notificado este aumento acudieron en tiempo los interesados en instancia dirigida al Administrador de Contribuciones, solicitando se resolviese que los cajones mencionados no son inmuebles, y en tal sentido, aunque vienen pagando, injustamente según aquéllos, contribución territorial, no se tome como base de comprobación el líquido imponible, sino que se acepte el valor declarado ó se proceda á la tasación pericial, teniendo en cuenta su actual producción:—Resultando que la Delegación de Hacienda, á cuyo fallo se elevó el expediente, acordó desestimar lo pretendido, fundándose en lo dispuesto en el Código civil vigente, contra cuya resolución se ha interpuesto el presente recurso, alegando que los cajones en cuestión son muebles, puesto que pueden separarse del suelo, que no son inscribibles en el Registro de la propiedad y que solamente por error ha podido la D.^a M. T. venir pagando la contribución territorial, á la que, según él, no pueden ni deben estar sujetos:—Vistos los arts. 76, 77, 82, 84 y 89 del reglamento del ramo y el artículo 3.^o del reglamento de la contribución territorial de 30 de Septiembre de 1885:—Considerando que, con arreglo á los artículos precitados del reglamento del impuesto de derechos reales, la Administración tiene el derecho de comprobar el valor declarado de los bienes y derechos reales que son objeto del impuesto, para lo que es el medio ordinario el padrón de la riqueza territorial ó amillaramiento, capitalizándose el líquido imponible al 5 por 100:—Considerando que, figurando los dos cajones de que se habla en la testamentaria de D.^a M. T. en el amillaramiento de la riqueza territorial de esta corte, es evidente que la oficina liquidadora de Madrid se ajustó á las mencionadas disposiciones al practicar la comprobación del valor asignado á aquéllos:—Considerando que dejando aparte lo que se refiere á si los mencionados bienes deben ó no pagar contribución territorial, por no ser esta cuestión de las que pueden resolverse en la reclamación que nos ocupa, es claro que no limitándose la facultad que la Administración tiene para comprobar, á los bienes inmuebles, puesto que el art. 76 citado habla en general de bienes y derechos reales, no puede ser eficaz al efecto que se propone el reclamante la ale-

gación que hace como principal fundamento de su pretensión de ser bienes muebles los de que se trata, pues la Administración puede comprobar y comprueba discrecionalmente en diversos casos el valor asignado á los bienes muebles:—Considerando que ante lo absoluto del principio expuesto ninguna importancia ni interés tiene el examinar si la naturaleza de los bienes de que se trata encaja ó no en el concepto jurídico de los bienes inmuebles, según el Código civil, pues lo preceptuado en el art. 3.º del reglamento de la contribución territorial y en los artículos citados de derechos reales demuestran que la legislación fiscal no se ajusta para la imposición de los impuestos al concepto jurídico de los bienes, sino á otras consideraciones de diferente índole que no es del momento examinar:—Considerando que aunque bajo este punto de vista no puede prosperar el recurso interpuesto, como quiera que con arreglo al espíritu y letra del art. 89 del repetido reglamento del impuesto no cabe imponer al contribuyente un aumento de valores que exceda de 20 por 100 del declarado, sino que llegado este caso y no conformándose el contribuyente, procede forzosamente la tasación pericial en la forma prescrita por los arts. 90 y siguientes del mismo que, con arreglo al art. 88, debió haber acordado la Administración de Contribuciones:—Considerando que siendo este caso de los comprendidos en el núm. 2.º del art. 89 citado, los contribuyentes deben, con arreglo á lo dispuesto en el art. 96, satisfacer los honorarios de los peritos que intervengan en la operación;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, visto lo consultado por esa Dirección general y de conformidad con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido resolver: 1.º, que se desestime el recurso interpuesto por D. E. T., confirmando en consecuencia el acuerdo apelado, en cuanto fijó en 8.500 pesetas el aumento resultante de la comprobación de valores de los bienes correspondientes á la testamentaría de D.ª M. T.; y 2.º, que de no conformarse los interesados con este aumento, se practique la tasación pericial de los bienes que han dado lugar al mismo en los términos prescritos por el art. 96 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 16 de Julio de 1892.

Ilmo. Sr.:—En vista de la alzada interpuesta por D. J. de la C. contra el acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda de Valencia confirmatorio de cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura de 13 de Enero de 1891, D.^a I. O. R. vendió á D. J. B. C. E. una porción de huerta situada en la vega de dicha ciudad, y que presentado dicho documento en la oficina liquidadora de aquella capital, se satisfizo por el comprador en 6 de Febrero siguiente el impuesto de derechos reales correspondiente á dicha trasmisión, importante 90 pesetas 30 céntimos, con arreglo al núm. 29 de la tarifa:—Resultando que interpuesta demanda de retracto de colindantes por D. J. de la C. por resolución del Juzgado del distrito del Mercado, fecha 16 de Octubre próximo pasado, se hizo saber al comprador D. J. B. C. la obligación en que estaba de otorgar escritura de venta á favor del retrayente, lo cual verificó el 2 de Noviembre de dicho año ante D. Manuel Burgos Gil, notario de dicha ciudad:—Resultando que presentada dicha escritura en la oficina liquidadora de la referida ciudad se giró la oportuna liquidación con arreglo al núm. 29 de la tarifa, concepto de compraventa, importante 94 pesetas 35 céntimos, cuya cantidad ingresó D. J. de la C. en 27 de Enero último:—Resultando que no conformándose D. J. de la C. con dicha liquidación la impugnó en escrito de 16 de Noviembre dirigido al Delegado de Hacienda, en el cual solicitaba la nulidad de la misma, en atención á que, siendo uno solo el acto en definitiva y habiendo satisfecho el impuesto el primitivo comprador en cuyos derechos se habían subrogado, reintegrándole de todos los gastos que la compra le había ocasionado, no había términos hábiles de exigir dos veces el impuesto; y además porque siendo el título porque el segundo comprador adquiere el de retracto, éste no se halla sujeto al pago conforme á la ley, reglamento y tarifa vigente:—Resultando que la Delegación de Hacienda por providencia de 22 de Enero de este año, y de acuerdo con lo preceptuado en el art. 108 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, resolvió dejar sin curso la reclamación del interesado, hasta tanto que por el mismo se hiciera el pago de la cantidad liquidada:—Resultando que después de intentar D. J. de la C. el depósito de la cantidad que le era reclamada, el cual no le fué admitido, y de verificar el in-

greso, acudió con escrito de 28 de Enero pidiendo que se dejara sin efecto la providencia de suspensión y se exigiera la responsabilidad consiguiente al funcionario que se opuso á la admisión del depósito, por cuanto había infringido el art. 2.º de la instrucción de 12 de Mayo de 1888 para el procedimiento contra los deudores á la Hacienda, á tenor del cual los contribuyentes pueden obtener la suspensión del apremio depositando en la caja del Tesoro público la cantidad reclamada:—Resultando que por acuerdo de 21 de Abril la Delegación de Hacienda resolvió desestimar la pretensión del interesado en cuanto á la reforma de la liquidación, contra el cual se alza D. J. de la C. en 14 de Mayo siguiente, insistiendo en los fundamentos en primera instancia alegados y solicitando se le devuelva la cantidad satisfecha y se imponga á los funcionarios que han entendido en la tramitación del expediente las correcciones que procedan por las infracciones de procedimiento cometidas:—Considerando que la cuestión principal debatida en este expediente se reduce á determinar si la venta de un pedazo de tierra otorgada el 13 de Enero de 1891 por doña J. O. á favor de D. J. B. C., y la del mismo terreno otorgada por éste á favor de D. J. de la C. el 12 de Noviembre del mismo año en cumplimiento de la resolución judicial de 16 de Octubre, recaída á virtud de demanda de retracto interpuesta por el último como propietario colindante, constituyen una sola transmisión ó dos, y en este último caso, si ambas transmisiones están sujetas al impuesto, ó si por haber quedado rescindida la primera procede devolver la cantidad exigida en atención á ella y hacer efectiva la que corresponde á la segunda:—Considerando que según el artículo 1.521 del Código civil el retracto legal de colindantes, como el de comuneros, es el derecho de subrogarse con las mismas condiciones estipuladas en el contrato, *en lugar del que adquiere una cosa por compra ó dación en pago*, de donde resulta que por virtud de retracto legal no se verifica una nueva transmisión ni se anula ó rescinde la primera, puesto que subsistiendo la enajenación hecha por el vendedor y todas las condiciones del contrato, el ejercicio de aquel derecho no produce más consecuencias que la de sustituir la persona del comprador:—Considerando que si la ley civil no atribuye otros efectos al retracto, no puede admitirse que esos efectos se produzcan ni modifiquen por circunstancias extrínsecas y meramente formales, como la redacción más ó menos adecuada de la escritura de 2 de Noviembre de 1891, cuando por otra parte se hace constar en ella y en la resolución judicial en que tuvo origen que el fin exclusivo de aquel acto fué hacer efectivo el derecho del retrayente:—Considerando que de las anteriores premisas se deduce que las dos escrituras referidas comprenden una sola transmisión verificada por contrato de venta

en la de 13 de Enero y modificada en la de 2 de Noviembre para el solo efecto de sustituir la persona del comprador:—Considerando que, con arreglo al art. 35 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881, á una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, que por esta razón y por no haber sido anulada ni rescindida la venta hecha por D.^a I. O. no procede devolver el impuesto de que fué objeto, bastando que el retrayente indemnice al comprador como lo ha verificado; que si el legislador hubiera querido que las ventas quedasen rescindidas por el retracto legal, y por consiguiente que el comprador tuviera derecho á reclamar de la Hacienda la devolución de la cantidad que satisfizo, como para tales casos determina el art. 53 del reglamento, lo habría consignado así en dicho Código y no hubiera hecho lo contrario precisamente, ó sea declarar al retrayente subrogado en lugar del que adquiere una cosa por compra ó dación en pago y disponer que éste sea reembolsado por aquél de todos los gastos del contrato según los arts. 1.518 y 1.525:—Considerando que aunque pudiera sostenerse que la escritura de 2 de Noviembre contiene una transmisión distinta de la hecha constar en la de 13 de Enero, tampoco sería procedente liquidar por ella el impuesto, porque con arreglo al art. 36 del reglamento, para que éste sea exigible, se requiere la existencia de un acto expreso ó deducido cuyo nombre figure en la tarifa, circunstancia que no concurre en el presente caso, porque la tarifa vigente sólo llama á contribuir el retracto convencional ó retroventa, pero no los retractos legales, que es el concepto que corresponde al acto de que se trata, según el sentido expreso y terminante del citado artículo 1.521 del Código civil:—Considerando que si apesar de todo se admitiera que la segunda escritura es de compra-venta habría que admitir también que son dos las transmisiones y dos los derechos exigibles, por cuanto la primera venta no ha sido rescindida por condición resolutoria ni por ministerio de la ley, de donde resultaría que el retrayente por una sola adquisición pagaría dos veces el impuesto, una en la Caja del Tesoro y otra reembolsando al comprador este gasto como los demás que le hubiere ocasionado el contrato:—Considerando que para evitar esta doble exacción sería preciso reconocer al retrayente el derecho á que le fuera devuelta por el Tesoro la cuota satisfecha por el comprador, compensándose con esto ó anulándose de hecho el segundo ingreso que debiera ser igual al primero, salva la diferencia que proviene de acumular al precio los gastos del primer contrato apesar de no tener este concepto, según el tenor literal de la escritura de 2 de Noviembre de 1891, ni con arreglo al artículo 1.518 del Código:—Considerando que el ingreso de los dos derechos y la devolución de uno de ellos no produce más resul-

tado práctico que el de aumentar el trabajo de las oficinas liquidadoras, complicar la contabilidad y ocasionar molestias á los contribuyentes, cuya circunstancia aconsejaría modificar dicho sistema y el caso 3.º, art. 144 del reglamento de 31 de Diciembre de 1891, que antes le autorizaba, si ya no estuvieran derogados implícita pero indudablemente por las citadas prescripciones del Código civil, que al determinar la naturaleza del retracto legal é imponer al contribuyente el deber de reembolsar al comprador *todos los gastos ocasionados por la venta*, ha venido á reemplazar aquel sistema con otro procedimiento más sencillo, sin alterar en este punto las condiciones esenciales del impuesto:—Considerando que por tratarse de la interpretación de preceptos legales y reglamentarios corresponde al Ministerio conocer de este asunto, de conformidad con el espíritu del art. 64 del reglamento sobre procedimientos en las reclamaciones económico-administrativas;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido revocar el acuerdo apelado, declarando que no corresponde devolver el impuesto de la venta hecha en 13 de Enero de 1891 por D.ª I. O., y sí el que se exigió por el retracto formalizado en 2 de Noviembre del mismo año, para lo cual habrán de cumplirse los trámites y formalidades que al efecto se hallan establecidos, resolviéndose además que se advierta á la Delegación de Hacienda de Valencia que para transmitir las reclamaciones de primera instancia no es preciso que tenga lugar el ingreso de las cantidades liquidadas, pues éstas pueden y deben ser exigidas en la forma y dentro de los plazos establecidos al efecto, con independencia de aquellas reclamaciones.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 16 de Julio de 1892.

○ Ilmo. Sr.:—Vista la alzada interpuesta por D. N. M. y V. á nombre de la Sociedad minera industrial «El Acierto» contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de esta provincia confirmatorio de cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura de 30 de Marzo de este año, otorgada ante el notario de esta capital D. José García Lastra, se reformaron los estatutos de la Sociedad minero-industrial

«El Acierto,» constituida por escritura de 27 de Julio de 1890 con un capital social de 600.000 pesetas, distribuido en 240 acciones de 2.500 pesetas cada una, aumentando dicho capital hasta 750.000 pesetas con la emisión de 60 acciones nuevas del mismo tipo por otra escritura de 13 de Mayo del pasado año:—Resultando que presentada la primera de las escrituras citadas en la oficina liquidadora de esta corte se giró una liquidación por el concepto de Sociedades, núm. 348 de la tarifa, al 0,50 por 100, importante con los honorarios 2.664,88 pesetas, tomando como base de aquélla, ó sea como capital aportado á la Sociedad en 1.050 acciones, le suma de 525.000 pesetas, cuya liquidación fué satisfecha á la Hacienda en 21 de Abril último:—Resultando que D. N. M. y V., como gerente de la Sociedad y especialmente autorizado por la misma, acudió en instancia de 30 del propio mes ante la Delegación de Hacienda de la provincia, en solicitud de que se anulase la liquidación girada, se declarase que el acto en cuestión no estaba sujeto al impuesto y se le devolviese la cantidad abonada, alegando entre otras varias razones que por la escritura objeto de la liquidación no se aumentó el capital social de las 750.000 pesetas, y que como aquélla no modifica ni constituye ni disuelve la Sociedad, no puede ser de aplicación el art. 14 del reglamento del impuesto:—Resultando que la Delegación de Hacienda en 10 de Mayo último desestimó la reclamación deducida, fundándose en que aunque por la escritura de 30 de Mayo último se hace constar que el capital social continúa siendo de 750.000 pesetas, como el antiguo estaba representado por 300 acciones de 2.500 pesetas cada una, y á virtud de la nueva escritura se reforma el artículo 5.º de los estatutos en el sentido de que el nuevo capital social, aunque constituido en las propias 750.000 pesetas, se distribuya en 1.500 acciones de 500 pesetas cada una, al entregar á los primeros accionistas en sustitución de sus 300 acciones 450 de las 1.500 que van á representar el capital de la Sociedad, es claro que el importe de las 1.050 acciones que no van á ser objeto de canje, ó sea la suma de 525.000 pesetas, representa una aportación á la Sociedad por el valor de dicha cantidad; aconsejando además dicha resolución el hecho de que las acciones se destinan á levantar fondos y á sustituir en todo ó en parte obligaciones emitidas por la Sociedad:—Resultando que el D. N. M. en la representación expuesta se alza en tiempo y forma hábiles de tal acuerdo para ante este Ministerio, reproduciendo y ampliando los argumentos ya expuestos como fundamento de su pretensión:—Considerando que en la Sociedad de que se trata, como en todas las de índole análoga, las acciones no son sino títulos ó representaciones de los bienes de todas clases que constituyen el capital social, y que

destinado éste á una explotación cualquiera, siempre, en definitiva y después de cubrir las obligaciones que de aquélla se derivan, dicho capital constituye una propiedad exclusiva de los accionistas, en sus respectivas participaciones:—Considerando que en la Sociedad minera «El Acierto» existió un activo representado por una fábrica, minas y otras adquisiciones, obras, instalaciones, existencias, depósitos, etc., lo que constituye un capital propio en garantía de los antiguos accionistas; y que al dejar éstos en beneficio de la Sociedad, una vez en su poder las 450 acciones en que fué sustituido su antiguo capital, las 1.050 acciones restantes para invertir las en *levantar fondos* y para sustituir las obligaciones emitidas en todo ó en parte, si los tenedores de las mismas aceptan la negociación, como así se autoriza por el artículo 8.º reformado de los estatutos por que la Sociedad se rige, es indudable que ha existido un aumento de capital equivalente á lo que representan las 1.050 acciones que quedaron en la cartera de la Sociedad, ó sea la suma de las 525.000 pesetas que sirvieron de base á la liquidación:—Considerando que prueba asimismo que ha existido un aumento de capital, de que la Sociedad estaba necesitada para el cumplimiento de sus fines, la declaración que aparece en la certificación inserta en la referida escritura, en la que se determina, al conferirse poderes por la Junta general al Consejo de Administración, que éste pueda negociar las acciones en la *forma, manera y valor que mejor pueda alcanzar para salvar á la Sociedad de su comprometida situación*; y que no prueba menos el hecho del aumento del capital el intento de sustituir las obligaciones de la Sociedad en acciones á favor de los obligacionistas, pues que, á virtud de tal sustitución, se constituye en activo ó capital parte de lo que antes constituía su pasivo:—Considerando que carece de fuerza y eficacia el argumento expuesto por el reclamante de que, admitida la reforma de los estatutos, sólo se varía la forma de estar representado el capital social y no la importancia de éste; y que, sin variación por tanto de aquél, sólo existió una renuncia de acciones á favor de la Sociedad, porque aparte de que los antiguos accionistas hubieran tenido necesidad de hacer un desembolso, tal vez no dispuestos á verificar, bien pudieron consentir en perjudicarse en parte en sus capitales en beneficio de la Sociedad, ya que, en último término, todo lo que cediera en beneficio de la explotación á que aquélla se dedica, cede también en beneficio de los intereses generales y de los especiales de los socios:—Considerando que es aún menos importante otro argumento, asimismo expuesto en la alzada, cual es el de que, teniendo el carácter de títulos al portador las acciones de una Sociedad anónima, la sola transferencia de las mismas, por cualquier concepto jurídico, no puede

constituir aumento de capital, sino simple cambio de documentos que le representan; porque esto, que sería indudable como si sólo de la trasferencia de acciones se tratase, no es admisible cuando, como queda demostrado, ha existido un aumento de capital que efectivamente ha tenido ingreso en las cajas de la Sociedad:— Considerando que si pues tal aumento ha existido por el valor de las 1.050 acciones colocadas en individuos que no son los primitivos accionistas, la liquidación girada fué pertinente, así en cuanto al tipo como en cuanto al capital, base de la misma, sin que pueda ser tampoco obstáculo á ello la última alegación del interesado de que el art. 14 del reglamento determina que sólo al constituirse, disolverse, convertirse ó trasformarse las Sociedades, es cuando deben contribuir las aportaciones, adjudicaciones ó transmisiones de capital social, en ninguno de cuyos casos se encuentra la Sociedad de que se trata, porque siendo el sentido del expresado artículo gravar con el impuesto á todo capital constitutivo de una Sociedad, claro es que no puede escapar á la acción de aquél la aportación de capitales que vengan á la Sociedad con posterioridad á su constitución, siquiera por documentos distintos ó posteriores, como el propio reclamante reconoce que sucedió en la escritura de 13 de Marzo de 1891, ampliatoria del capital constituido por la de 27 de Febrero de 1890, en el primer resultando relacionada:— Considerando que en último caso ha existido la *conversión* de Sociedad á que el repetido artículo se contrae, puesto que no puede darse otra interpretación al hecho de estimar rebajado el importe de los bienes que constituían el activo de la Sociedad y de las acciones que le representaban, pues sólo de esta suerte pueden tener cabida en el antiguo capital de 750.000 pesetas las 525 000 representadas por las 1.050 acciones que ahora se emiten, cuyo valor, que há de ingresar en metálico en la caja de la Sociedad, es independiente del que representan los bienes que han venido hasta ahora constituyendo exclusivamente el haber social;— S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar la alzada interpuesta por don N. M. V. en la representación dicha, y confirmar, por tanto, el acuerdo apelado.— De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.— Dios, etc.— *Concha*.— Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 3 de Agosto de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don T. M. E., vecino de Zaragoza, contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de aquella provincia confirmatorio de cierta liquidación girada por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura otorgada en Zaragoza ante el notario don Julián Bel y Luna en 9 de Diciembre de 1891 D. T. M. E. acepta con el beneficio de inventario la herencia que su esposa D.^a J. A. F., que falleció en 5 de Enero del expresado año, le dejó en usufructo de todos sus bienes, con la facultad de enajenarlos si los necesitase para su subsistencia después de consumidos los suyos propios, quedando á su buen juicio el apreciar aquella necesidad, y de los que quedaran ó no hubiera consumido á su fallecimiento pasarían á los sobrinos de la testadora D.^a M. A. S. y á los hijos de ésta, según lo consignado en la cláusula 8.^a del testamento que otorgó dicha causante y que se inserta en la escritura relacionada:—Resultando que, presentada dicha escritura en la oficina liquidadora de Zaragoza, se giró entre otras liquidaciones correspondientes á los diferentes legados que también dejó la testadora una en concepto de herencia, núm. 195 de la tarifa, á favor del expresado D. T. M. E., importante 528 pesetas 5 céntimos, por el 3 por 100 de 17.341 pesetas 67 céntimos, valor total comprobado de los bienes inmuebles dejados por la causante, cuyo importe de la liquidación, junto con el de los honorarios de la misma, hizo efectivo en caja el día 30 de Enero del corriente año:—Resultando que no conforme con dicha liquidación recurrió ante la Delegación de Hacienda en 13 de Febrero siguiente D. T. M. E., pidiendo que se rectificase aquélla en el sentido de girarla sobre el 25 por 100 del valor de los bienes heredados en concepto de usufructo vitalicio y se le devolvieran las 397 pesetas 98 céntimos que en tal supuesto resultaba que había satisfecho de más, fundándose para ello en que, por virtud de la voluntad de la testadora, lo único que adquiere de presente es el usufructo de los bienes, toda vez que la adquisición en pleno dominio no puede estimarse como tal mientras no haga uso de la facultad de disponer de aquellos bienes, lo cual constituye una condición suspensiva por virtud de la que debe aplazarse hasta que ésta se cumpla el pago del impuesto correspondiente á la nuda propiedad, con arreglo al art. 52 del reglamento:—Resultando que, desestimada

la pretensión por aquella oficina en acuerdo de 10 de Marzo último, el D. T. M. recurre en tiempo y forma ante este Ministerio reproduciendo su pretensión y los fundamentos aducidos en primera instancia para demostrar que sólo debe abonar de presente los derechos que correspondan en concepto de usufructo, añadiendo que esa inteligencia predomina en el proyecto de ley sobre reforma del impuesto de derechos reales:—Considerando que la cuestión que se ventila se reduce á determinar si la limitación impuesta al recurrente por la testadora de no poder enajenar los bienes que le deja en usufructo mientras no consuma los suyos propios y necesite de aquéllos, á su libre apreciación, constituye una condición suspensiva con respecto al derecho de la nuda propiedad:—Considerando que esto sentado y dada la forma y términos en que se establece tal limitación, es indudable que su eficacia depende exclusivamente de la voluntad del recurrente, pues con sólo hacer ver éste que ha consumido sus bienes propios, hecho que le es muy fácil, queda en completa libertad de disponer de los del usufructo si así lo desea, y, por lo tanto, ni aquella condición viene á tener eficacia legal en armonía con lo dispuesto en el art. 1.115 del Código civil, ni en su consecuencia el carácter de suspensiva como pretende el reclamante en cuanto al derecho de la nuda propiedad del que puede disponer libremente por la venta de los bienes:—Considerando que mientras D. T. M. pueda hacer uso de la indicada facultad de enajenación, hay que considerarlo como dueño en pleno dominio de los expresados bienes para los efectos del impuesto, sin perjuicio de que después en su día, si resultara que falleció sin disponer de aquellos bienes, puedan sus herederos reclamar el 50 por 100 del importe de los derechos satisfechos por la nuda propiedad, con arreglo á lo que dispone el art. 52 del reglamento de 31 de Diciembre de 1881 para el cumplimiento de las condiciones resolutorias, de cuya clase es la de que se trata:—Considerando que la disposición del proyecto sobre reforma del impuesto á que se contrae el recurrente aun cuando fuera un argumento utilizable no tendría fuerza alguna por no podersele dar efecto retroactivo á la ley, como sería necesario para que tuviera aplicación a un acto causado con anterioridad á su publicación; —S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo consultado por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar la reclamación deducida por D. T. M. E. y confirmar en su consecuencia el fallo apelado de la Delegación de Hacienda de Z. —De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y demás fines. —Dios, etc. —*Concha*. —Sr. Director general de Contribuciones.

Sentencia del Tribunal contencioso-administrativo de 27 de Octubre de 1892.

En la villa y corte de Madrid, á 27 de Octubre de 1892, en el pleito que ante Nos pende en única instancia entre el Licenciado D. Pedro García Garamendi, á nombre de D. J. A. R., director de La Equitativa, demandante, y el Fiscal que representa á la Administración general del Estado, demandada, sobre revocación de la Real orden expedida por el Ministerio de Hacienda en 4 de Diciembre de 1890, relativa al pago del impuesto de derechos reales:—Resultando que declaradas de utilidad pública las obras de ensanche de la calle de Sevilla de esta corte por Real decreto de 30 de Abril de 1880, y regularizados por el Ayuntamiento los solares que había adquirido después de terminado el ensanche de la vía pública, se adjudicaron en pública subasta á la Sociedad La Equitativa los solares B en 689.649 pesetas y 20 céntimos, C en 431.230 pesetas y 23 céntimos y D en pesetas 489.870 y 73 céntimos, otorgándose por el Ayuntamiento en favor de dicha Sociedad las escrituras de venta en 10 de Diciembre de 1889:—Resultando que presentadas estas escrituras á liquidación del impuesto en la oficina de esta corte se giraron las señaladas con los núms. 3.061, 3.062 y 3.063, por el concepto de compra-venta, núm. 29 de la tarifa, al 3 por 100, importando respectivamente 12.336 pesetas y 91 céntimos, 14.695 pesetas y 83 céntimos y 20.689 pesetas y 58 céntimos, cuyas cantidades fueron satisfechas en 23 del mismo mes con más las multas é intereses de demora que se impusieron:—Resultando que en 7 de Enero de 1890 D. F. S., en representación de D. J. A. R., director y administrador general en España de La Equitativa, dedujo recurso ante la Delegación de Hacienda, alegando que las compraventas de que se trata se hallaban exentas del impuesto por razón de lo prevenido en el art. 52 de la ley de expropiación forzosa, y suplicando que se devolvieran, como pago indebido, las cantidades satisfechas por impuesto, multa é intereses de demora:—Resultando que la Delegación de Hacienda, teniendo en cuenta que el art. 52 invocado por la representación de la Equitativa había sido derogado por la ley y el reglamento de 31 de Diciembre de 1881, que sólo conceden exención al Estado, y de conformidad con el dictamen del Abogado del Estado y de la Administración de Contribuciones, acordó en 25 de Abril con-

firmar las liquidaciones, multas y recargos impugnados:—Resultando que interpuesto recurso de alzada para ante el Ministerio de Hacienda, se expidió la Real orden de 4 de Diciembre de 1890, por la cual, de conformidad con lo informado por la Dirección general de lo Contencioso, se confirmó el acuerdo apelado en cuanto declaró bien giradas las de que se trata, y bien impuestas las multas é intereses de demora, y se declaró aplicable á estas responsabilidades la condonación concedida por el art. 22 de la ley de Presupuestos de 1890-91:—Resultando que D. Pedro García Garamendi dedujo recurso en vía contenciosa contra la anterior Real orden presentando una sustitución en su favor del poder otorgado en Nueva York el 12 de Junio de 1886, suscrito por J. V. A. y J. V. A., como Vicepresidente y Secretario de La Equitativa autorizados por la Junta de Directores, la cual acordó además estampar en dicho instrumento el sello social, poder en que se autoriza á don J. A. R., su Director en España, para empezar y proseguir hasta su terminación cualesquiera procedimientos y litigios civiles y criminales ú otros procesos legales ante cualesquiera Tribunales de jurisdicción competente, bajo instrucciones escritas o telegráficas, en cada caso especial, de la dicha Sociedad, que le autoriza en casos en que la Sociedad proceda como demandante, y sin instrucciones cuando proceda como demandada:—Resultando que reclamado y recibido el expediente gubernativo el Licenciado Garamendi formalizó la demanda suplicando que se derogue la Real orden de 4 de Diciembre de 1890, declarando que los contratos de compraventa verificados entre el Ayuntamiento de Madrid y «La Equitativa» de los tres solares B, C y D de las calles de Sevilla y Alcalá, según escritura de 10 de Diciembre de 1889, están exentos de impuesto por traslación de dominio, y en su virtud, que el Estado se halla obligado á reintegrar el importe de las liquidaciones giradas, con los intereses legales devenidos desde que fueron satisfechos hasta el día de su reintegro:—Resultando que emplazado el Fiscal, contestó á la demanda pidiendo que se estimen las excepciones dilatorias de incompetencia, falta de personalidad y defecto legal en el modo de proponer la demanda, alegadas como perentorias, y en todo caso, que se absuelva de la demanda á la Administración general del Estado, confirmando la Real orden relacionada:—Visto, siendo Ponente el Consejero Ministro D. Pedro de Madrazo:—Considerando que las excepciones perentorias alegadas por el Fiscal se fundan exclusivamente en que el poder con que el actor ha comparecido no justifica el carácter ó representación con que demanda, por no insertarse la cláusula de los estatutos ó escritura social que determinen á quién compete representar en

juicio á la Compañía:—Considerando que el poder sustituido por D. J. A. R. en el Licenciado García Garamendi fué otorgado en favor de aquél en Nueva York por el Vicepresidente y Secretario de «La Equitativa,» declarando este último bajo juramento que el sello social estampado en dicho documento lo había sido por acuerdo de la Junta de Directores y que el que la suscribía como Vicepresidente estaba investido con ese carácter, de donde se sigue que en el caso presente resulta acreditado documentalente que R. es apoderado de «La Equitativa,» y por sustitución suya, en virtud de facultad que al efecto le confiere el poder, el Licenciado D. P. G. de G., que á nombre de aquella Sociedad ha interpuesto el recurso:—Considerando que, por lo expuesto, es procedente desestimar las excepciones que, fundadas en el supuesto contrario, ha alegado el Fiscal:—Considerando que en orden al fondo del pleito, la cuestión que en él se discute se reduce á determinar si las ventas otorgadas por los Ayuntamientos de los solares regularizados que resultan por razón de las fincas adquiridas para ensanche de calles ó reforma de poblaciones están ó no sujetas al pago del impuesto de derechos reales:—Considerando que, si bien el art. 52 de la ley de expropiación de 10 de Enero de 1879 concede la exención para aquellas ventas, tal precepto no puede menos de entenderse derogado por el art. 5.º de la ley del impuesto de 31 de Diciembre de 1881, puesto que, según esta disposición, sólo al Estado corresponde exención por las adquisiciones que se verifiquen á su favor, siendo de notar que si esta última ley hubiera querido conservar la exención concedida por la primera lo habría expresado terminantemente, como lo hizo en el mismo art. 5.º respecto á los edificios construídos en la zona de ensanche, que continuaron devengando la mitad de los derechos:—Considerando que «La Equitativa» adquirió los solares de que se trata por virtud de las escrituras de 1889, ó á lo sumo cuando el Ayuntamiento, en 1887, aprobó las subastas de los solares, es decir, cuando ya estaba derogada la exención que concedió la ley de 1879, y, por tanto, es indudable que no puede válidamente invocar aquel precepto, que ya había sido derogado:—Visto el art. 52 de la ley de expropiación de 10 de Enero de 1879, según el cual, á los efectos del art. 115 de la ley general de Obras públicas de 13 de Abril de 1877, se declara que, además de la exención de los derechos reales y transmisión de dominio que se concede á los Ayuntamientos para las fincas que deban adquirir, á fin de llevar á cabo la realización de las obras de reforma, se concede igual exención al otorgarse por los mismos la venta de los nuevos solares regularizados que resulten por razón de las fincas expropiadas con dicho objeto:—Vista la ley de 31 de Diciembre de 1881, que en su art. 5.º dice:

«Sólo el Estado gozará de exención del impuesto de las adquisiciones de bienes ó derechos reales que se verifiquen en su favor. =Las transmisiones de los edificios que se construyan en las zonas de ensanche continuarán devengando la mitad de los derechos, según la ley de 22 de Diciembre de 1876;» =*Fallamos*: que debemos declarar y declaramos improcedentes las excepciones que como perentorias ha propuesto el Fiscal, y en cuanto al fondo del pleito, que debemos absolver y absolvemos á la Administración general del Estado de la demanda deducida por el Licenciado D. Pedro García de Garamendi contra la Real orden expedida por el Ministerio de Hacienda en 4 de Diciembre de 1890, la cual queda firme y subsistente. =Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la *Gaceta de Madrid* y se insertará en la *Colección Legislativa*, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. =*Félix García Gómez*. =*Pedro de Madrazo*. =*Angel María Dacarrete*. =*Cándido Martínez*. =*José María Valverde*.

Real orden de 21 de Noviembre de 1892.

Ilmo. Sr.: =Visto el recurso de alzada interpuesto por D. C. M. y L. en concepto de albacea testamentario de D.^a V. F. contra el fallo de la Delegación de Hacienda de esta provincia confirmatorio de ciertas liquidaciones por el impuesto de derechos reales; =Y resultando que presentadas en la oficina liquidadora de esta capital las operaciones de testamentaría causadas por óbito de D.^a V. F., cuyo caudal relicto se hacía ascender, según el inventario á 1.102.318 pesetas, dicha oficina aumentó á aquél la cantidad de 59.613 50 pesetas, importe de varios créditos que se califican de incobrables, y rechazando varias bajas que del caudal hereditario se hacían en concepto de gastos judiciales de testamentaría y agencia y pago del impuesto de derechos reales, practicó entre otras liquidaciones que no son objeto del recurso una en concepto de herencia á nombre de D.^a C. M. M., importante con los honorarios la liquidación 30.889,96 pesetas por el 6 por 100 de demora, 507.162,64 pesetas que la misma hereda de su tía la testadora, y otra en concepto de legado á cargo de la misma señora, importante 3.042,16 pesetas por el de 49.945 pesetas que la finada le hizo en su testamento, consignando además por nota á continuación del documento que al extinguirse la pensión constituida á nombre de D. P. G. S. viene obligada la heredera al pago del impuesto correspondiente á dicha extinción: =Resultan-

do que no conformándose el testamentario recurrente con dicha liquidación acudió ante el Delegado de Hacienda en 22 de Abril último impugnándola, alegando en apoyo de su pretensión sobre rectificación de la misma que se habían incluido indebidamente en el caudal hereditario los créditos relacionados en la partición de 6.000, 15.000 y 38.613 pesetas que se consideraban incobrables; que á D.^a C. M. M. se le exigía dos veces el impuesto por un capital de 49.945 pesetas, puesto que se liquidaba como legado y no se le deducía igual suma en concepto de herencia, y, por último, que al consignar por nota en el documento la obligación de satisfacer el impuesto por la extinción de pensión á la muerte del pensionista, que ya ha satisfecho el que por tal concepto le corresponde, se exige el impuesto dos veces por un solo acto: =Resultando que la Delegación de Hacienda, por acuerdo de 20 de Mayo siguiente, desestimó la pretensión del interesado, contra cuyo acuerdo recurre éste en alzada con fecha 6 de Junio siguiente, reproduciendo los razonamientos en primera instancia alegados: =Considerando que por versar la cuestión que en este expediente se ventila sobre pago de cantidad líquida mayor de 500 pesetas, la resolución del recurso de alzada corresponde al Ministerio, conforme á lo prevenido en el art. 62 del reglamento de procedimiento de 15 de Abril de 1890: =Considerando que el mero hecho de consignar en la testamentaria los créditos que se califican de incobrables revela por modo evidente que los herederos le reconocen valor y eficacia y no renuncian á ejercitar los derechos y acciones que les competen contra los deudores, por lo que dicha calificación hecha al arbitrio de los interesados no puede ni debe ser motivo para que se deduzca del caudal hereditario el importe de los referidos créditos ínterin no conste en legal forma la insolvencia de los deudores ó la declaración de prescripción de las acciones, pues de otra suerte se utilizaría aquel medio fácilmente en perjuicio de los intereses del Tesoro: =Considerando que no es exacto el error que el recurrente imputa á la oficina liquidadora de no haber deducido del caudal hereditario el legado de 49.945 pesetas hecho á D.^a C. M. y M., que ha sido objeto de liquidación especial, pues aquella deducción aparece hecha, y si bien el haber que como herencia corresponde á dicha interesada no resulta disminuido en igual cantidad, consiste en que al mismo se ha aumentado la parte de los créditos calificados de incobrables que á doña C. corresponde y los gastos que para atenciones de la testamentaria y pago del impuesto y otras deducían los testamentarios y cuya baja no admitió ni podía admitir la oficina liquidadora, por no ser aquéllos carga de la herencia, sino de los herederos: =Considerando en cuanto á la nota puesta en el documento relativa á

la obligación de satisfacer en su día el impuesto correspondiente por muerte del pensionista, que aquélla es procedente, porque habiéndose deducido el capital de la pensión del caudal hereditario, claro es que al librarse los herederos de aquella carga entran en el pleno disfrute de dicho capital, como parte que es de la herencia, y además, porque siendo dos actos distintos é independientes la constitución y la extinción, en los cuales el impuesto afecta á distintas personas, también es evidente que no existe la duplicidad de pagos por un solo concepto á que el recurrente se refiere;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar el recurso y confirmar en su consecuencia el fallo apelado.—De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Señor Director general de Contribuciones.

Real orden de 21 de Noviembre de 1892.

Ilmo. Sr.:—Vista la instancia que D. M. G. O., Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Alicante, eleva á este Ministerio en solicitud de que se declare exenta del impuesto de derechos reales la adquisición de terrenos hecha por dicha Corporación municipal con destino á la construcción de una cárcel correccional:—Resultando que el solicitante funda su pretensión en que, destinados dichos terrenos á un servicio público y contribuyendo á realizar una mejora de importancia en la localidad, parece justo y equitativo concederle aquel beneficio por analogía á lo que acontece con las adquisiciones para ensanche de la vía pública:—Considerando que con arreglo al art. 5.º de la ley de Contabilidad de 25 de Junio de 1870, no se concederán exenciones de las contribuciones é impuestos sino en los casos y en la forma que las leyes hubieren determinado; y que tanto el art. 5.º de la ley de 31 de Diciembre de 1881 para la administración del impuesto de derechos reales, como el 31 del reglamento de la misma fecha para la ejecución de aquélla, disponen que sólo el Estado gozará de exención del impuesto para las adquisiciones de bienes ó derechos reales que se verifiquen á su favor:—Considerando que la trasmisión de que se trata no se halla taxativamente comprendida en la regla 14 del art. 28 del citado reglamento, que se refiere exclusivamente á los terrenos que los Ayuntamientos destinan al ensanche de las vías públicas y adquieran conforme

á las prescripciones de la ley de expropiación forzosa, no siendo por otra parte posible hacer extensivos por analogía los beneficios en dicho artículo concedidos á casos que el mismo no comprende:—Considerando que una vez presentado un documento á liquidación, el liquidador es el funcionario llamado en primer término á calificar el acto y aplicar el concepto de tarifa que al mismo corresponda, no siendo en tal supuesto admisible ninguna reclamación que tienda á mermar las atribuciones de aquel funcionario, toda vez que los interesados pueden impugnar, una vez practicada, la liquidación correspondiente;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la instancia deducida por el Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Alicante.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 21 de Noviembre de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto por don J. S. P. contra un acuerdo de la Delegación de Hacienda de Málaga que le desestimó cierta denuncia formulada en concepto de falta de pago del impuesto de derechos reales:—Resultando que por instancia de 21 de Enero de 1890, D. J. S. P. denunció ante la Administración de Contribuciones de Málaga la falta de pago del impuesto de derechos reales de dos escrituras de arrendamiento, otorgadas ante el notario de aquella ciudad D. Miguel Cano de las Casas de los derechos de consumos de dicha capital, correspondientes á los años de 1886 y 1889, que fueron subastados en 1.125.000 pesetas y 1.127.000 pesetas respectivamente:—Resultando que practicadas por la Administración las diligencias que estimó oportunas, entre ellas las de reclamar sin éxito al Alcalde una copia de las escrituras mencionadas y de exigirle también, sin resultado al parecer, del notario autorizante, y después de consignar como hechos que en 11 de Julio de 1886 D. R. B. y G. tomó posesión del arrendamiento de los derechos de consumos que contrató con la Hacienda mediante el pago de 1.125.000 pesetas por cada año y otra cantidad igual para el Ayuntamiento, y que en 13 de Agosto de 1889 el mismo arrendatario prestó fianza al Estado por la cantidad de 1.127.000 pesetas por cada año y cantidad igual para el Municipio, entrando en posesión

del arriendo en 27 del propio mes y año, desestimó la denuncia por acuerdo de 3 de Noviembre de 1891, fundándose en que el contrato en cuestión era de arrendamiento de servicios, y por lo tanto no sujeto al pago del impuesto, por ser sólo los de bienes inmuebles inscribibles los que devengan con arreglo al art. 13 del reglamento de dicho impuesto de 31 de Diciembre de 1881:—Resultando que no conformándose con dicho acuerdo el interesado, reclamó ante la Delegación de Hacienda en instancia de 18 del propio mes y año, alegando que el contrato de arriendo de los recargos de consumos del Ayuntamiento no es un arrendamiento de servicios, por cuanto por él no se obliga B. á realizar un trabajo ú operación mediante un precio, sino á percibir, subrogándose en los derechos del Municipio, los que éste tiene á los recargos sobre las especies, lo cual constituye una cesión de derechos sobre cosas muebles liquidable con arreglo al núm. 276 de la tarifa:—Resultando que la Delegación, fundándose en que en el contrato no existe la cesión que invoca el recurrente, ni aun cuando existiera, estaría sujeta al impuesto por ser aquélla de derechos personales y no transmitirse al arrendatario cantidad alguna en metálico, siendo el contrato exclusivamente de arrendamiento de servicios, desestimó la pretensión por acuerdo, que fué notificado en 2 de Mayo último, contra el que recurre en tiempo hábil ante este Ministerio D. J. S. P., reproduciendo su pretensión y los fundamentos expuestos en primera instancia:—Considerando que uno de los medios de que la Hacienda puede disponer para recaudar el impuesto de consumos es el de arriendo, con las condiciones reglamentarias que debe establecer, fijando el tipo que ha de servir de base á la subasta:—Considerando que en esa clase de contratos el rematante se compromete á llenar el servicio de la recaudación del impuesto en la localidad por el tanto alzado que para la Hacienda y el Municipio se haya obtenido en la subasta con las contingencias para él de pérdidas ó ganancias, según el resultado que le dé la recaudación:—Considerando que el ser en estos casos las rentas de la Hacienda ó del Municipio la cosa arrendada no quita al contrato el carácter de arrendamiento, como tampoco se lo quita el que los arrendatarios se subroguen para los efectos del cobro en los derechos de aquellas entidades por ser inherente á la naturaleza de tales contratos, esa cesión implícita de derechos que no puede constituir uno nuevo especial, y por lo tanto, ya se califiquen dichos contratos de arrendamientos de servicios, que es el concepto jurídico que les corresponde con arreglo al art. 1.544 del Código civil, ó ya en todo caso como cesión de derechos personales, tanto en uno como en otro concepto no devengan el impuesto por ser sobre los arrendamientos de bienes inmuebles inscribibles con arreglo á la ley Hipotecaria y las

acciones á título oneroso de bienes inmuebles ó derechos reales los que se hallan sujetos al mismo con arreglo á lo que respectivamente disponen los arts. 13 y 4.º del reglamento de derechos reales de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando que bajo tal concepto y al concretarse la denuncia de D. J. S. P. á la falta de pago del impuesto de derechos reales por las escrituras de arriendo de los derechos de consumos y sus recargos de la ciudad de Málaga, correspondientes á los años 1886-1889, es indudable que no devengando aquel impuesto dichos contratos, según anteriormente se deja demostrado, falta la base de la denuncia interpuesta y en su consecuencia debe desestimarse;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido desestimar la alzada interpuesta por el recurrente y confirmar en su consecuencia el acuerdo apelado.—De Real orden lo digo á V. I. para su inteligencia y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 30 de Noviembre de 1892.

Ilmo. Sr.:—Visto el recurso de alzada interpuesto ante este Ministerio por la «Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España» contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda de Valencia confirmatorio de ciertas liquidaciones por el impuesto de derechos reales:—Resultando que por escritura de 26 de Enero último, otorgada ante el notario de esta Corte D. José García Lastra, la Compañía de los Ferrocarriles de Almansa á Valencia y Tarragona cedió y transmitió á la «Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España» la concesión y explotación de las líneas de Almansa á Tarragona, de Valencia al Grao, de Carcagente á Gandía y Denia y de Játiva á Alcoy en construcción, con todo el material fijo y móvil, herramientas, mobiliarios y abastos, así como lo demás dependiente, anejo y accesorio, conviniendo que en pago de dicha cesión la Compañía adquirente se haría cargo del pasivo resultante contra la de Almansa, Valencia y Tarragona, convirtiendo las 100.000 acciones de esta última Sociedad de 475 pesetas en igual número de idéntico valor que emitiría la del Norte; emitiendo 150.000 obligaciones de 475 pesetas cada una también, de las cuales 100.000 entregaría á los poseedores de las 100.000 acciones de la Compañía cedente; y obligándose por último al pago de la

amortización é intereses de las 220.761 de la primera, segunda, tercera, cuarta y quinta serie de 475 pesetas que la de Almansa, Valencia y Tarragona tenía en circulación:—Resultando que en cumplimiento del referido contrato la «Compañía de los Ferrocarriles del Norte de España,» en junta general de accionistas, celebrada en 31 de Mayo de 1891, de cuya acta se acompaña testimonio notarial librado por D. José García Lastra en 10 de Febrero de 1892, acordó aumentar su capital emitiendo las 100.000 acciones que habían de entregarse en equivalencia de igual número á los poseedores de las de Almansa, Valencia y Tarragona:—Resultando que con el propio objeto y por escritura otorgada el 26 de Enero de 1892 ante el referido notario don José García Lastra, la expresada «Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España» emitió 150.000 obligaciones hipotecarias, para entregar de ellas 100.000 á los accionistas de la Compañía cedente, á fin de completar el pago de la cesión, y las 50.000 restantes para levantar fondos con destino á la construcción de la línea de Játiva á Alcoy y demás gastos que fuesen necesarios para el desenvolvimiento y extensiones futuras de la red:—Resultando que presentadas las dos escrituras y acta notarial de que se ha hecho mérito en la oficina liquidadora de Valencia, se practicaron dos liquidaciones: una importante con los honorarios 180.269 pesetas 44 céntimos, al 0,10 por 100, correspondiente á la escritura de transferencia de las líneas sobre un capital de 177.631.475 pesetas representadas por las 100.000 acciones al tipo de cotización de 53,20 por 100, 100.000 obligaciones hipotecarias que la Compañía adquirente emitía para el pago de la cesión y 270.761 títulos de la misma clase y valor cuyo pago aceptaba la misma; y otra liquidación importante con los honorarios 72.319 pesetas 25 céntimos al 0,10 por 100, por la emisión de las 150.000 obligaciones hipotecarias; consignándose en cuanto al acta notarial en que se hace constar la emisión de las 100.000 acciones nota de ser incompetente dicha oficina para liquidar el acto contenido en la misma, cuya presentación procedía hacer al efecto indicado en la oficina liquidadora de esta capital:—Resultando que contra dichas liquidaciones, después de ingresar su importe, acudió la «Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España» ante el Delegado de Hacienda de Valencia, solicitando su rectificación y devolución de las cantidades que supone satisfechas de más, alegando en apoyo de su pretensión que sólo debe estimarse como precio de la transferencia ó cesión de las líneas las 100.000 acciones y 100.000 obligaciones que entrega á los accionistas de la Compañía cedente, pero no el importe de las 219.447 obligaciones cuya amortización y pago de interés acepta, por cuanto éstas representan una carga ó

gravamen á que las líneas adquiridas están afectas; que así como en cuanto á las acciones se toma como base el valor de cotización y no el nominal, lo propio debe hacerse en cuanto á las obligaciones; que el valor que las líneas transmitidas representan y por tanto el de la hipoteca que garantiza las obligaciones es menor que el capital representado por dichos títulos, pues acontece con frecuencia que las Compañías abusan del crédito personal y real, adquiriendo compromisos superiores á su solvencia ó valor efectivo de su haber; que la transmisión de ferrocarriles no se halla en el caso que la de los demás bienes inmuebles por cuanto habiendo aquéllos de revertir al Estado, las Compañías explotadoras no adquieren más que el derecho de usufructo, el cual debe valorarse conforme á lo que prescribe el art. 66 del reglamento del impuesto de 31 de Diciembre de 1881, y por último que satisfaciendo el impuesto por las acciones y obligaciones que se emiten para hacer pago de la transferencia de las líneas no debe exigirse también por los mismos títulos como precio de la transferencia, pues sería percibir dos veces el impuesto por un solo acto ó transmisión:—Resultando que desestimada dicha pretensión por acuerdo de la Delegación de Hacienda de fecha 30 de Abril último que fué notificado en 11 de Mayo siguiente, en 31 del mismo mes y por tanto en tiempo hábil recurre en alzada ante este Ministerio la Compañía de Caminos de Hierro del Norte de España, insistiendo en los razonamientos que en primera instancia adujo:—Considerando que la emisión de las acciones y obligaciones verificada por la Compañía del Norte en cuanto á las primeras, constitutiva de un verdadero aumento de capital social, y respecto á las segundas de adquisición de préstamo con garantía hipotecaria, son actos completamente distintos é independientes de la transferencia de las líneas de A., V. y T. que la Compañía emisora pudo realizar sin adquirir dichas líneas y prescindir de ellos aun realizando la adquisición, los cuales actos, por lo que jurídicamente significan y efectos que producen independientemente del objeto ó fin á que dichos títulos se destinan, están sujetos al impuesto de derechos reales con arreglo al art. 14 del reglamento del impuesto citado, y por tanto son procedentes las liquidaciones que al 0,50 por 100 y 0,10 han practicado respectivamente las oficinas liquidadoras de Madrid y Valencia:—Considerando que desde el momento que la Compañía cesionaria se obliga á entregar á la cedente por causa de la transferencia las 100.000 acciones é igual número de obligaciones no puede menos de estimarse, y así lo reconoce la Compañía recurrente, que el valor de dichos títulos constituye parte del precio convenido, sin que obste en nada para que se practique la liquidación por dicha transferencia el

que las referidas acciones y obligaciones hayan satisfecho el impuesto correspondiente á la emisión, puesto que para el acto de la transferencia no es la entrega de los títulos la base liquidable, sino el valor de las líneas adquiridas, representado por el precio que por las mismas satisface el comprador, conforme á lo prevenido para todos los contratos á título oneroso en el párrafo 2.º del art. 66 del repetido reglamento:—Considerando que no puede haber tampoco la menor duda acerca de que constituye parte del precio convenido por la cesión ó transferencia el valor de las 219.447 obligaciones de primera, segunda, tercera, cuarta y quinta serie emitidas por la Compañía de Almansa, Valencia y Tarragona, por cuanto al subrogarse la Compañía adquirente en la obligación que aquella tenía de satisfacer el capital é intereses que dichos títulos representan, releva á la cedente del cumplimiento de dicha obligación y se compromete á un desembolso por cantidad cierta y líquida, sin que pueda tenerse para nada en cuenta ni influir en el criterio expuesto el que dicho desembolso no se realice de presente, sino en los plazos de amortización, por cuanto la circunstancia de quedar el precio aplazado no modifica la base liquidable, conforme á lo que prescribe el art. 46 del citado reglamento de 31 de Diciembre de 1881:—Considerando que, si bien no puede negarse que las referidas 219.447 obligaciones de la Compañía de Almansa, Valencia y Tarragona, que la Sociedad adquirente se obliga á satisfacer como poseedora del inmueble hipotecado en garantía de aquéllas, son una verdadera carga ó gravamen afecto á las líneas transmitidas, no son tales cargas de las que disminuyen realmente el valor, capital, estimación ó precio de la cosa, que deban por tanto deducirse de la base liquidable, con arreglo á lo prevenido en el art. 74 del tantas veces citado reglamento, por cuanto dicho precepto excluye taxativamente de dicha deducción las hipotecas en garantía de préstamo, carácter que concurre en las obligaciones de que se trata; y además porque tal gravamen, en definitiva, afecta al Estado, á quien ha de revertir el inmueble hipotecado:—Considerando que aunque el valor de dichas obligaciones es, como queda demostrado, parte del precio convenido por la transferencia ó cesión de las líneas, el deducir su importe del valor ó capital que dichas líneas representan, como pretende la Compañía recurrente, equivaldría á deducir al comprador de una finca el precio que por la misma satisface, con lo cual en las transmisiones á título oneroso no habría lugar en ningún caso á la exacción del impuesto, por cuanto dicho precio es siempre equivalente al valor de los bienes que se transmiten:—Considerando que si las acciones por tener un valor nominal, que puede ser distinto del efectivo que las oscilaciones del mercado señalen

á dichos efectos en los cambios ó trasmisiones que de las mismas se realicen, deben computarse por este último á los efectos del impuesto con arreglo al art. 72 del referido reglamento, no acontece lo propio ni puede aplicarse idéntico criterio á las obligaciones, por cuanto no sufriendo éstas del mismo modo que aquéllas los quebrantos del capital social, y siendo representativas de préstamos hipotecarios, el valor que en las obligaciones sirve de base á la liquidación, conforme á lo prevenido en los arts. 9.º y 14, es la cantidad garantida con la hipoteca, ó sea su valor nominal, sin que obste nada en contrario la consideración expuesta por la Compañía recurrente de que las Sociedades abusan con frecuencia del crédito personal y real, rebasando los límites de la garantía hipotecaria, pues sobre que en este caso no aparece justificación tal abuso, no es siquiera de presumir que exista, lo que en estricto rigor sería un fraude en perjuicio del acreedor hipotecario: =Considerando que no es atendible la alegación de la Compañía recurrente de que siendo revertibles al Estado las líneas de que se trata, la transmisión realizada lo es tan sólo del derecho del usufructo, al cual debe hacerse aplicación para computar su valor del precepto contenido en el art. 66 del reglamento, pues precisamente en consideración á dicha circunstancia es por lo que como excepción ha señalado el art. 28, regla 16 del reglamento el tipo de 0,10 por 100 al acto de traspaso del derecho de explotación de los ferrocarriles, siempre que hayan de revertir al Estado concluído el término de las concesiones, acto que refiriéndose á otra clase de bienes devengaría un tipo superior: =Considerando que es manifiesto el error material en que han incurrido la oficina liquidadora y la Delegación de Hacienda al fijar en 220.761 el número de las obligaciones procedentes de la Compañía de Almansa, Valencia y Tarragona, á cuya amortización se obliga la de los ferrocarriles del Norte, por cuanto está demostrado que con la última amortización anterior á la fecha de la transferencia quedó reducido el número de aquéllas á 219.447, por lo que procede la rebaja y devolución de los derechos liquidados correspondientes á 1.314 obligaciones; =S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general y con lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido desestimar el recurso de alzada y confirmar en consecuencia el fallo apelado, con la sola excepción únicamente de que procede rectificar la liquidación verificada en la escritura de transferencia en el sentido de disminuir en 1.314 el número de las obligaciones de la Compañía de Almansa, Valencia y Tarragona, reconociendo el derecho de la Compañía recurrente á la devolución de lo satisfecho indebidamente al computar en la base liquidable el valor de las expresa-

das obligaciones.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Concha*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 11 de Enero de 1893.

Ilmo. Sr.:—Vista la consulta elevada por la Delegación de Hacienda de Toledo, referente á si los Abogados del Estado, que liquidan el impuesto de derechos reales en las capitales de provincia tienen derecho á percibir la tercera parte de las multas que impongan, cuya participación se concede á los liquidadores de dicho impuesto por los arts. 7.º de la ley y 158 del reglamento de 25 de Septiembre de 1892:—Resultando que la Dirección general de Contribuciones es de dictamen que se declare con carácter general que tanto los Registradores liquidadores como los Abogados del Estado liquidadores tienen el mismo derecho á dicha participación en las multas, proponiendo igual resolución el negociado de Secretaría del Ministerio, siendo los fundamentos de ambas propuestas la identidad de funciones que desempeñan los Registradores y Abogados del Estado, sin que ni la ley ni el reglamento del impuesto hayan establecido diferencias; que siendo el propósito del legislador, al conceder dicha participación, estimular el celo de los funcionarios que prestan aquel servicio, no existe razón para establecer distinciones, ni aun alegando que los Registradores perciban honorarios y los Abogados del Estado disfruten sueldo fijo, porque es notorio que aquéllos resultan mejor retribuidos; y que no sería una novedad reconocer á los Abogados del Estado derecho á percibir multas, puesto que otros funcionarios de la Administración, que también disfrutan sueldo fijo, como los inspectores y los periciales de aduanas, obtienen una participación reconocida por disposiciones vigentes en los ramos en que prestan sus servicios:—Considerando que con efecto los hechos y fundamentos legales en que se apoyan las opiniones citadas son ciertos, así como también es evidente que puede deducirse del texto literal del art. 158 del reglamento del impuesto de derechos reales y del art. 7.º de la ley de 25 de Septiembre último que, concediéndose por estas disposiciones participación en las multas á los liquidadores, deben tener aquel derecho los Abogados del Estado:—Considerando que, esto no obstante, si se estudia la cuestión en el terreno de los principios y se atiende á lo que en el orden económico deben ser los funcionarios públicos, la consecuencia sería contraria al reconocimiento en favor de éstos individualmen-

te de toda clase de participación en las responsabilidades de cualquier índole que se impongan al contribuyente, pues no resulta apropiada esa distribución de las multas á la gestión que debe realizar todo empleado público, que si ha de ejercer y desempeñar su cargo mediante la retribución de un sueldo fijo, su celo y su laboriosidad han de estar suficientemente compensados con el haber y demás derechos que las leyes le conceden como á tal funcionario:—Considerando que si además se tiene en cuenta que esas responsabilidades exigibles al contribuyente por su morosidad en cumplir los preceptos legales, ó por su retraso en satisfacer los impuestos con que debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, son consecuencia de haberse descubierto, bien la infracción del reglamento, bien la demora en el pago al practicarse el examen necesario para el despacho de los asuntos, es decir, como resultado de una función propia y necesaria del empleado, tampoco cabe sostener que se excita el celo de éste porque se le otorgue una recompensa para la cual no ha realizado acto alguno extraordinario ni ha hecho otra cosa que cumplir, cual era su deber y con estricta conciencia, aquellas funciones peculiares de su cargo:—Considerando que cuando los contribuyentes presentan los documentos y cuando, practicada la liquidación del impuesto, dejan de satisfacerlo en tiempo, ningún acto de iniciativa especial ó de gestión extraordinaria realiza el empleado que aplica las responsabilidades de antemano fijadas por las disposiciones administrativas, y de aquí es lógica consecuencia que no exista fundamento legal ni moral para concederle una retribución extraordinaria, cuando aun sin ella, y cumpliendo su deber, no podía dejar de descubrir la falta cometida y proponer á sus superiores la imposición de la responsabilidad aplicable:—Considerando que de los principios expuestos es deducción lógica que si los poderes públicos entienden que un funcionario que desempeña un cargo que requiere especiales condiciones no está bastante retribuído con su sueldo, procuren alentarle en su carrera buscando en una buena organización de servicios que obtenga mayor haber, pero no utilizar un medio, cual es el de conceder individualmente participación en las multas, que puede originar abusos y le coloca en situación poco ventajosa con el contribuyente:—Considerando que el mismo Cuerpo de Abogados del Estado puede presentar en la práctica un ejemplo de la aplicación de la doctrina expuesta, toda vez que por Real decreto de 16 de Marzo de 1886 se encomendó á los mismos la liquidación del impuesto de derechos reales en las capitales de provincia, y como quiera que este nuevo servicio originase mayor trabajo á los funcionarios que habían de desempeñarlo se buscó la retribución, no por medio de un aumento en el haber de determi-

nados individuos, sino dando una nueva organización al Cuerpo en general que viniera á redundar en beneficio de todos sin gravamen para el Tesoro, y así se dispone en el art. 4.º de dicho Real decreto que los mayores gastos que originase el servicio se imputasen al crédito autorizado en el presupuesto del Ministerio de Hacienda y se cubriesen con el importe del premio de 1,50 por 100 y demás derechos de tarifa que ingresarían directamente en el Tesoro como un recurso del Estado, habiendo correspondido dicho Cuerpo á los beneficios que obtuvo mediante dicha organización aumentando la recaudación y normalizando el servicio del impuesto:—Considerando que si entonces nada se habló de participación de multas, apesar de que la ley de 31 de Diciembre de 1881 lo establecía para el cuerpo de liquidadores, obedeció á que, no habiendo llegado á constituirse éste, no llegó tampoco á tener efecto la realización del derecho á participar de las multas los funcionarios, ya Registradores de la propiedad, ya Abogados del Estado, que se encargaron de las funciones que habían aquéllos de desempeñar:—Considerando que la ley de 25 de Septiembre último y el reglamento del impuesto de derechos reales que ha empezado á regir en 1.º de Octubre, establecen de nuevo el derecho á la participación de las multas á los liquidadores, y esos preceptos han motivado la consulta de que se trata, debiendo tenerse en cuenta para resolverla con acierto, de una parte la disposición legal que no hace distinción entre los Registradores de la propiedad que liquiden y los Abogados del Estado que en las capitales de provincia prestan el mismo servicio, y de otra, los principios expuestos que se oponen á que se establezcan esos medios de recompensa:—Considerando que la intención del legislador, según se descubre por algunos artículos de la ley y reglamento del impuesto de derechos reales, no fué prescindir de los Abogados del Estado como liquidadores, pues así lo demuestra el que el art. 121 del reglamento vigente consignó que los Abogados del Estado tendrán á su cargo privativamente la liquidación del impuesto en las capitales de provincia, mientras que el Gobierno en uso de sus facultades no disponga lo contrario, de donde se deduce que son verdaderos liquidadores y deben tener los mismos derechos que los Registradores de la propiedad en cuanto liquiden el impuesto:—Considerando que, así como con respecto á los honorarios ó premios de liquidación el art. 126 del mismo reglamento establece que continúen ingresando en el Tesoro, como viene sucediendo desde el año de 1886, parece lógico que suceda igual con el importe de la participación en las multas que corresponda á los Abogados del Estado liquidadores para que, así como aquel ingreso sirvió de base á una organización del Cuerpo en general, sirva este nue-

vo ingreso de motivo para una ampliación del mismo, armonizándose de tal suerte los preceptos de la ley y los principios que aconsejan que el funcionario no reciba directamente retribuciones extraordinarias por el desempeño de las funciones que le son propias:—Considerando, por último, que, dados los importantes asuntos que en la actualidad están encomendados al Cuerpo de Abogados del Estado, si en algún caso pudieran existir deficiencias en el celo con que pudieran cumplir sus deberes los individuos que le componen, esto demostraría que sólo son imputables á falta de personal, y aquéllas ciertamente habrían de desaparecer con una nueva organización que, utilizando el ingreso expresado y sin gravamen alguno para el Tesoro, viniese á beneficiar á aquél y á recompensar indirectamente sus esfuerzos en pro de la buena administración;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, en vista de los informes emitidos por esa Dirección general y Negociado competente de este Ministerio, y de conformidad con lo propuesto por la Dirección general de lo Contencioso del Estado, se ha servido resolver con carácter general que ingrese en el Tesoro público, como recurso del Estado, el importe de las participaciones en las multas á que tienen derecho los Abogados del Estado que desempeñan el servicio de la liquidación del impuesto de derechos reales, sin perjuicio de que, reconociéndose la necesidad de recompensar el mayor servicio que la liquidación exige, se estudie una nueva organización más amplia del Cuerpo de Abogados del Estado sin mayor gravamen para el presupuesto, tomando como base el ingreso de que queda hecha mención; entendiéndose además que servirá de mérito especial para el ascenso en turno de elección, conforme al art. 18 del Real decreto de 16 de Marzo y reglamento de 5 de Mayo de 1886, el número y calidad de las multas que hubieren ingresado en el Tesoro por gestión de cada funcionario, al cual se anotará en su expediente personal estos servicios cuando recaiga en los expedientes resolución definitiva.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Gamazo*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 18 de Enero de 1893.

Excmo. Sr.:—Vista la consulta elevada á esa Dirección general por la Delegación de Hacienda de Granada acerca de si debe hacerse efectivo, y por quién en su caso deba liquidarse, el pre-

mio de liquidación de 1,50 por 100 á que se refiere el art. 124 del vigente reglamento sobre el impuesto de derechos reales en aquellas liquidaciones que los Bancos y Sociedades giren por los préstamos y renovaciones de los mismos que se determinan en el art. 18 del propio reglamento, cuando dichos institutos, haciendo uso de las facultades que les otorga el art. 124, liquiden por sí y exijan el referido impuesto de los particulares que con ellos contraten, para ingresar las sumas recaudadas quincenalmente en las cajas del Tesoro:—Considerando que por los arts. 121 y 124 del reglamento del impuesto de 25 de Septiembre del pasado año, se concede respectivamente la facultad de liquidar los derechos de la Hacienda por el impuesto de que se trata á los Abogados del Estado en las capitales de provincia y á los Registradores de la propiedad en los partidos, debiendo asimismo liquidarse por unos y otros funcionarios el premio de liquidación, aunque ingresando el correspondiente á las oficinas de la capital en las cajas del Tesoro, y el correspondiente á las oficinas de partido en beneficio de los Registradores liquidadores:—Considerando que como nada se ha determinado en la ley y reglamento por que el impuesto se rige, acerca de quién y á favor de quién deba girarse la liquidación, cuando se haga uso de la facultad que concede el referido art. 124 del reglamento, hay que buscar el criterio para evacuar la presente consulta, en razones de analogía y comparación con los motivos que determinaron las disposiciones que regulan, así los derechos de los liquidadores y de la Hacienda en su caso para percibir los que á su favor se reconocen, como los deberes de los contribuyentes para satisfacerlos:—Considerando que teniendo el acto de la liquidación del impuesto el carácter de servicio prestado directamente por la Administración á los contribuyentes para facilitar así el cumplimiento de los deberes de éstos para con la Hacienda, hay que depurar si dicho servicio se presta en cierto modo por aquélla, al efecto de que pueda exigirse el premio creado para satisfacer el mismo, cuando los Bancos y las Sociedades liquiden en armonía y haciendo uso de las facultades concedidas por el aludido art. 124:—Considerando que es indudable que tal función se desempeña ya por los Abogados del Estado en las capitales de provincia, ya por los Registradores liquidadores en los partidos, pues que dichos funcionarios tienen facultad y hasta están obligados á examinar y censurar las relaciones quincenales que al efecto expuesto presentan las entidades referidas, cotejándolas con los libros de su contabilidad mercantil:—Considerando que interpretar de otra manera el silencio de la ley en este punto, no liquidándose el premio de liquidación, sería beneficiar á unos contribuyentes haciéndoles de mejor condición

que otros obligados al pago de dicho premio sin razón alguna que lo justifique, sobre todo cuando el tipo de liquidación aplicable al concepto de que se trata es el mismo de los que figuran en las tarifas causando en cambio un perjuicio á la Hacienda en sus intereses en las capitales de provincia, donde, como se ha expuesto, el premio de liquidación ingresa á favor del Tesoro:—Considerando que cuando los Bancos y Sociedades utilicen la repetida facultad concedida por el art. 124 del reglamento, no tienen por su parte derecho á percibir premio alguno de liquidación, ya porque, como se ha demostrado, dicho premio sólo se concede á funcionarios del Estado, y las entidades ó colectividades de que se trata en nada dependen de la Administración, ya porque la utilidad por el servicio que prestan indirectamente la reciben al concederles en beneficio y rapidez de sus operaciones, la facultad de liquidar por sí aquellos actos que constituyen sus propias beneficiosas operaciones:—Considerando que para hacer compatibles las facultades de liquidar concedidas á las respectivas entidades con los derechos del Estado en las capitales de provincia y de los Registradores liquidadores en los partidos, lo procedente sería que al ingresar en las cajas del Tesoro en las capitales y en las oficinas liquidadoras de los partidos los Bancos y Sociedades, en la primera y segunda quincena de cada mes, el importe de la liquidación á favor de la Hacienda por los préstamos y renovaciones de los mismos que verifiquen, bajo certificaciones detalladas de dichas operaciones, sacadas de los libros de contabilidad, cuyas relaciones podrán ser comprobadas por la Hacienda, justificasen asimismo, mediante certificaciones también detalladas, el importe total de lo recaudado durante aquella fecha por honorarios de liquidación, los que deberán ingresar englobados bajo una liquidación á favor del Tesoro en las capitales de provincia y hacerse efectivos por los liquidadores en los partidos:—Considerando que sería asimismo conveniente hacer extensivo, y por los propios términos y formalidades, el beneficio dispensado por el repetido art. 124 del reglamento á los Bancos y Sociedades, á las Sociedades mineras (ya obligadas al pago del impuesto por el último párrafo del artículo 13, como las demás Sociedades), en cuanto á las transmisiones de sus acciones y obligaciones con los requisitos determinados en el párrafo tercero del art. 16 citado:—Considerando, por último, que una mayor conveniencia reportaría para el Tesoro otorgar la facultad de liquidar el impuesto á los agentes de comercio, á quienes el Código mercantil en su art. 730 atribuye el carácter de notarios, por los contratos en que intervengan de transmisiones de efectos públicos y otros valores, cuando tenga aplicación el referido art. 16 del reglamento del impuesto;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del

Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, se ha servido acordar como resolución á la consulta formulada por la Delegación de Hacienda de Granada: 1.º Que en los casos en que los Bancos y Sociedades comprendidos en el núm. 4.º de la tarifa segunda de la contribución industrial hagan uso de las facultades otorgadas por el art. 124 del reglamento del impuesto se exijan por dichos institutos de los contribuyentes é ingresen en las cajas del Tesoro en las capitales de provincia y en poder de los liquidadores de los partidos, en la primera y en la segunda quincena de cada mes, el importe de lo liquidado á favor de la Hacienda por los préstamos y renovaciones de los mismos que verifiquen, bajo relaciones detalladas de dichas operaciones sacadas de los libros de su contabilidad. 2.º Que dichos Bancos y Sociedades justifiquen asimismo los premios de liquidación, mediante relaciones, también detalladas, del importe total de lo recaudado durante el mismo periodo quincenal, debiendo hacerse efectivo dicho importe por los liquidadores en los partidos é ingresar englobados bajo un solo talón de cargo á favor del Tesoro en las capitales, aunque haciendo individual relación de cada una de las liquidaciones parciales al dorso de aquel documento. 3.º Que las Sociedades mineras liquiden y perciban también por sí, tanto los derechos del Tesoro como el premio de liquidación por las transmisiones de acciones y obligaciones que tengan lugar en la forma y con los requisitos prevenidos por el párrafo 3.º del art. 16 del reglamento, ingresando las cantidades percibidas por uno y otro concepto en las arcas del Tesoro, ya en poder de los liquidadores en los propios términos que los determinados en las anteriores prevenciones. 4.º Que de la propia manera, en el propio tiempo y con iguales formalidades ingresen los Agentes de comercio lo que por los dos repetidos conceptos liquiden de derechos del Tesoro y premios de liquidación, á virtud de las transmisiones de efectos públicos y valores en que intervengan cuando tenga aplicación el art. 16 del reglamento. Y 5.º Que, atendida la importancia de esta resolución, se entienda dictada con carácter general y se circule á todas las oficinas provinciales de Hacienda. = De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines. = Dios, etc. = *Gamazo*. = Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 25 de Enero de 1893.

Ilmo. Sr.:—Vista la consulta elevada á esa Dirección general por la Administración de Contribuciones de la provincia de León, relativa á la manera de armonizar el precepto contenido en los artículos 6.º de la ley del impuesto de derechos reales de 25 de Septiembre último, y 85 del reglamento de la propia fecha para la administración de dicho impuesto con el 79 y 82 el expresado reglamento:—Resultando que la duda se origina de que mientras en los dos primeros artículos citados se previene que «la acción administrativa de comprobación prescriba al año de la presentación de los documentos á liquidar, cuando sean públicos y solemnes,» en el tercero, ó sea en el 79, se expresa terminantemente que «la acción administrativa de comprobación prescribe á los *tres meses*, quedando reducido por el art. 82 del repetido reglamento para los interesados en los documentos liquidables aquel plazo á *uno ó dos meses*, según que dichos interesados faciliten ó no al hacer la presentación de los documentos los recibos de la contribución territorial correspondientes al primer trimestre del año económico, donde figure el líquido imponible amillado, ó certificación de los Ayuntamientos en la que se hagan constar dichos datos, pudiendo prorrogar la Delegación de Hacienda este último plazo de *dos meses á otro más*, pero sin que el mismo pueda exceder del aludido de *tres meses*:—Resultando que la oficina consultante manifiesta en su oficio que, al acortarse en tales términos el anterior de un año fijado para la acción comprobadora, no sería posible en la mayoría de los casos verificar la comprobación de los valores declarados, por la dificultad de allegarse los datos necesarios á aquel efecto de las oficinas ó funcionarios obligados á facilitarlos, sin que tampoco fuera dable exigir á éstos la responsabilidad debida, porque se escudarían con no haber llegado á su poder el oficio en que dichos antecedentes les fueran pedidos, obligándose en cambio la Hacienda, con perjuicio de sus intereses, á aceptar el valor que los interesados declarasen una vez trascurrido el término de los tres meses por el artículo 79 fijado:—Considerando que, consultados los artículos de que se ha hecho mención, resulta evidentemente demostrada la contradicción aludida, y justificada por lo tanto la duda ocurrida á la Administración de Contribuciones de León, sin que quede en manera alguna resuelta por la Real orden de 3 de No-

viembre último, publicada en la *Gaceta* del 4, por lo que se rectificaron varios errores materiales padecidos en la ley y reglamento del impuesto de 25 de Septiembre del pasado año, y entre ellos el cometido en el art. 79 de dicho reglamento, que se rectifica en el sentido de que la acción administrativa *para dar principio á las operaciones* de comprobación prescriba á los tres meses de la presentación de los documentos á liquidar:—Considerando que, aunque fácilmente se colige que el propósito del legislador al señalar en los arts. 79 y 82 plazos más breves para dar principio á la comprobación de valores y terminar sus operaciones, no es otro que el de activar el pronto despacho de los documentos en beneficio de los contribuyentes, por loable que sea, es lo cierto que se halla en abierta contradicción con lo que prescribe el art. 9.º de la ley de 25 de Septiembre último, que señala el plazo de un año para practicar la comprobación:—Considerando que, de prevalecer la modificación hecha por los preceptos reglamentarios, se privaría al Estado del ejercicio de un derecho consignado en la ley, que es la garantía establecida contra la ocultación de valores que los contribuyentes hagan en los documentos, sin que baste á resarcirle del perjuicio que se le causara la responsabilidad en que incurrir pue-
dan los funcionarios negligentes en el cumplimiento de su deber:—Considerando que, aunque es indudable la conveniencia de que se procure por todos los medios que los liquidadores activen la comprobación, señalando penas y responsabilidades para el caso de que demoren el despacho de los expedientes de comprobación, esto no puede ni debe en modo alguno dar ocasión á que se modifiquen sustancialmente los preceptos de la ley con detrimento de los intereses del Estado;—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, de conformidad con lo propuesto por esa Dirección general, y para armonizar los arts. 79, 82 y 83 del reglamento con el 9.º de la ley del impuesto de derechos reales, toda vez que lo preceptuado por ésta ha de ser punto obligado de partida, se ha servido resolver que se entiendan redactados los expresados artículos del reglamento en la forma siguiente:—Art. 79. «La acción administrativa de comprobación prescribe al año de la presentación de los documentos á liquidar, cuando éstos sean públicos y solemnes, y la liquidación que en vista de los mismos haya de practicarse sea definitiva; pues si fuere provisional, dicho plazo no empezará á contarse hasta que se presenten los documentos necesarios para la definitiva. El liquidador habrá de dar necesariamente principio al expediente de comprobación de valores, tanto en el caso de liquidación provisional como definitiva, en el improrrogable término de tres meses; y si dejare transcurrir dicho plazo sin verificarlo, incurrirá en

una multa de 25 á 50 pesetas, que será impuesta por el Delegado de Hacienda, dando de ello cuenta á la Dirección general del ramo para que si lo estima oportuno disponga que conste aquella corrección en el expediente personal del interesado.»=Artículo 82. «Se conservarán los párrafos 1.º y 2.º y se considerarán modificados los 3.º y 4.º por los siguientes:—El liquidador habrá de practicar la comprobación de valores en el plazo de un mes, siempre que al hacer la presentación de documentos se le faciliten por los interesados los recibos de la contribución territorial correspondientes al primer trimestre del año donde figure el líquido imponible amillarado ó las certificaciones de éste expedidas por los Ayuntamientos respectivos, cuando de tales documentos resulten con la debida claridad los datos indispensables para verificar aquella operación. Cuando, por no facilitar los interesados dichos antecedentes, hayan de ser reclamados de oficio, el plazo para terminar la comprobación será de tres meses, prorrogable por otro mes por el Delegado de Hacienda de la provincia cuando existan circunstancias atendibles. Transcurridos los indicados plazos, según los casos, sin haber terminado la comprobación, incurrirá el liquidador en la responsabilidad que determina el art. 79, salvo cuando se justifique la morosidad del funcionario á quien se reclamaron los datos, pues entonces á éste alcanza la responsabilidad indicada si se acredita haberle sido reiteradamente pedidos. Si transcurriese el plazo de un año señalado en el art. 79, no sólo serán exigibles las multas en el mismo señaladas, sino que además los funcionarios serán directamente responsables de las diferencias de cuota entre el valor declarado por los interesados y el que se fije por consecuencia de la comprobación.»=Art. 83, párrafo 3.º «Si por no haber suministrado los datos reclamados alguna autoridad, oficina ó funcionario, no pudiera terminarse la comprobación dentro de los plazos de tres y cuatro meses á que se refiere el artículo anterior, el liquidador lo pondrá en conocimiento del Delegado de Hacienda, para que éste imponga ó proponga, según los casos, la multa que corresponda conforme al cap. XI, y procederá aquél á practicar una liquidación provisional, sin perjuicio de la definitiva á que hubiese lugar si dentro del año á que se refiere el art. 79 se obtuviesen los datos reclamados.»=De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.=Dios guarde, etc.=*Gamazo*.—Sr. Director general de Contribuciones.

Real orden de 1.º de Febrero de 1893.

Ilmo. Sr.:—Vista la consulta elevada por la Delegación de Hacienda de esta provincia, de conformidad con lo dispuesto en el núm. 4.º del art. 121 del reglamento vigente para la administración y realización del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, sobre la resolución que debe darse á la duda ocurrida con motivo de la aplicación é interpretación de lo dispuesto en el núm. 16 del art. 28 del mismo acerca del tipo por que deben contribuir los actos de traspaso del derecho de explotación y los de transmisión en cualquier forma de los ferrocarriles, canales de riego y pantanos, siempre que hayan de revertir al Estado concluído el término de la concesión:—Resultando que la duda de que se trata consiste esencialmente en si habrá de aplicarse también el tipo de 0,10 por 100 que señala para tales transmisiones el mencionado artículo á los actos de traspaso del derecho de explotación en cualquier forma de las concesiones de ferrocarriles, canales de riego y pantanos que hagan las corporaciones provinciales y municipales siempre que hayan de revertir á las mismas concluído el término de la concesión:—Resultando que en la mencionada consulta se consignan como motivos que justifican la resolución de la misma en sentido afirmativo, ó sea de aplicación del expresado tipo de 0,10 por 100 á los actos últimamente citados, la consideración de los beneficios que en el mismo art. 28 del reglamento precitado se consignan por el legislador en favor de las corporaciones provinciales y municipales, el principio de hermenéutica legal de que allí donde existe la misma causa debe aplicarse igual precepto legal; la diferencia irritante que resultaría entre las concesiones hechas por el Estado, que no pagan sus transmisiones más que el 0,10 por 100, y las hechas por las Diputaciones y Ayuntamientos, que, de resolver la consulta en sentido negativo, tendrían que satisfacer el 3 por 100 como bienes inmuebles que son, según el art. 334 del Código civil, y en la analogía que existe entre unas y otras concesiones en cuanto á la revocabilidad y condiciones de la explotación:—Resultando que esa Dirección general, teniendo en cuenta que el impuesto de derechos reales carecería de justa proporcionalidad si gravase de igual manera las transmisiones perpetuas que las de carácter temporal y que los beneficios concedidos en cuanto al tipo de tributación por el núm. 16 del art. 28 del reglamento citado se diri-

gen á fomentar la riqueza pública, y fundándose en la analogía que existe en cuanto á la duración de unas y otras concesiones, así como en lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 36 del mismo reglamento, es de parecer que debe declararse que el tipo de 0,10 por 100 que establece el art. 28 debe hacerse extensivo y por tanto es aplicable á los actos de traspaso del derecho de explotación y á los de transmisión en cualquier forma de los ferrocarriles, canales de riego y pantanos concedidos por las corporaciones provinciales y municipales:—Considerando que la razón fundamental del impuesto módico de 0,10 por 100 establecido en la ley parece obedecer claramente á la condición de revertible al Estado que tienen los bienes á los cuales se aplica:—Considerando que tal razón fundamental no concurre en las concesiones otorgadas por las corporaciones provinciales ó municipales:—S. M. el Rey (q. D. g.), y en su nombre la Reina Regente del Reino, visto lo propuesto por esa Dirección general y lo informado por la de lo Contencioso del Estado, se ha servido declarar que no es aplicable el beneficio dispensado por el núm. 16 del artículo 28 del vigente reglamento del impuesto á los actos de traspaso del derecho de explotación y los de transmisión en cualquier forma de los ferrocarriles, canales de riego y pantanos que otorguen las corporaciones provinciales ó municipales.—De Real orden lo comunico á V. I. para su conocimiento y demás fines.—Dios, etc.—*Gamazo*.—Sr. Director general de Contribuciones.

ÍNDICE ALFABÉTICO

DE LAS

MATERIAS QUE CONTIENEN CADA UNO DE LOS ARTÍCULOS DE LA LEY Y DEL REGLAMENTO
PARA FACILITAR SU CONSULTA

A

ARTÍCULOS

de la ley. del reglamento.

Abintestatos cuando no son conocidos los herederos.....	»	61-63
Abogados del Estado. —Informa en expedientes de denuncia.....	»	116
— adscritos á la Dirección general de Contribuciones.....	»	117
— Sus facultades y dependencia.....	»	120
— Sus funciones generales y particulares.	»	121
— Sustitución por enfermedad ó ausencia.	»	121
— Forma de despachar los expedientes.	»	122
— Honorarios.....	»	126
— Responsabilidades en que incurren...	»	131
— Informa en expedientes de devolución.	»	137
Abuelos	»	21
Acción ejecutiva	8	103
— administrativa de comprobación.....	9	79
Acciones de Sociedades	1-2	13
— de minas.....	1-2	3-16
— Su transmisión.....	»	37
— Dónde se entienden situadas.....	»	38
— Cómo contribuyen.....	»	40
Aclaraciones al reglamento	»	2
Acto administrativo	»	81-136
Actos sujetos	1	3
— exentos.....	2-4	31
— que contribuyen por tipo especial.....	3	28
— no sujetos.....	2	9-26
— liquidables.....	»	34
— expresos.....	»	36
— deducidos.....	»	36
— dudosos.....	»	36
— entre vivos.....	2	55
— por causa de muerte.....	2	55
— Nota en los no sujetos y exentos.....	»	102

ARTICULOS

	de la ley.	del reglamento.
Actos anteriores á 1.º de Julio de 1892..	3.º adicional.	3.º adicional.
— anteriores á 1.º de Octubre de 1892...	2.º adicional.	2.º adicional.
Acuerdos sobre comprobación de valores y fijación de base.....	9	136
Administración del impuesto.....	»	2-119
— Facultades de ésta para exigir presentación de documentos.....	8	111
Administración de contribuciones.—		
Facultad para aprobar comprobaciones.....	9	81
— Nombramiento de peritos.....	»	89
— Gestión del impuesto.....	»	117
— Sus facultades.....	9	123
— Multas y expedientes.....	»	123
Administradores de bienes hereditarios	»	63-112
Adjudicaciones de bienes inmuebles y derechos reales.....	1-2	4
— en pago ó para pago de deudas...	1-2	4-75
— de bienes muebles.....	1-2	4
— al cónyuge sobreviviente.....	3	28
Adjudicatario.—Sus derechos y obligaciones.....	»	4
Adquisición de bienes por expropiación forzosa.....	3	28
— para ferrocarriles.....	3	28
— para canales de riego.....	3	28
— por convenio con Su Santidad.....	3	28
— para construcción de templos.....	3	28
— para ensanche de poblaciones.....	3-4	28
— por Gobiernos extranjeros.....	»	31
Adopción.....	2	21
Advertencias que deben hacer los notarios en los documentos.....	»	149
— los escribanos y secretarios judiciales.	»	150
Afección de bienes al pago del impuesto.	»	51
— por cargas deducibles.....	»	74
— previa la inscripción de bienes antes de terminarse la tasación.....	»	98
Afinidad.—Parentesco de.....	2	49
Agentes de comercio.—Su intervención en los actos sujetos.....	»	3
— de Bolsa.—Idem id.	»	3
— Duplicado de pólizas.....	»	109
— Su obligación de dar noticia de los actos en que intervienen.....	»	148
— Multas en que incurrén.....	»	167-172

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Agentes ejecutivos	8	112
Ajuar de casa .—¿Cómo contribuye?...	3	28
Alcaldes .—Deben dar parte al comenzar tasaciones.....	»	90
— Sus deberes con relación al impuesto.	8	140
— Multas en que incurrén.....	»	156
— alteraciones en los amillaramientos...	9	170
Alhajas .—No son ajuar.....	»	28
Alma del testador y terceras personas ...	2	21
Alteración de base liquidable	9	81
Amillaramientos .—Datos de comprobación.	9	77
— Alteraciones de riqueza.....	9	170
Amortización de obligaciones	2	44
Ampliación de tasaciones	»	96
Anotaciones de actos sujetos en el Registro de la propiedad	1-2	3-11
— de embargo, secuestro y prohibición de enajenar.....	1-2	3-11
Anticipo de legítima .—En forma de pensión.....	»	9
Antecedentes que deben facilitar los interesados para comprobar valores....	»	82
Apelaciones .—En los expedientes de devolución.....	»	138
Aportación .—Hecha por los socios á las Sociedades.....	2	13
— por los cónyuges á la Sociedad legal ..	3	28
— por terceras personas á la Sociedad legal.....	3	28
Apremio para hacer efectivos los derechos liquidados.....	»	107
— para presentación de documentos....	8	111-112
Aplazamiento de pago en las anotaciones	»	11-108
— de pago por condición suspensiva....	»	52
— de pago por nuda propiedad.....	2	67
Aprovechamiento de aguas	3	28
Aprobación de comprobaciones de valores	9	81
— de tasaciones.....	9	98
Archivo de documentos de comprobación .	»	98
— de expedientes de devolución.....	»	138
Arrendamiento .—Modo de liquidarlo, según sus clases.....	2-4	10
— anteriores á 1800.....	3	28

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Ascendientes legítimos y legitimados ..	2	21
Asociación. —La Constructora Benéfica.	3	28
Audiencia á los interesados en expedientes de comprobación.....	»	81-86
— á los interesados en expedientes de tasación.....	»	90
— á los interesados en expedientes de devolución.....	»	138
Autoridades. —Deber de las administrativas de participar las subastas de bienes muebles.	»	144
— Responsabilidades que contraen.....	»	152-167
— Multas en que incurrén.....	»	174
Ayuntamientos. —Ensanche y concesión de obras.....	3	28

B

Bajas de las pensiones constituidas por testamento.....	»	33
— de las cargas deducibles....	5	74
— de las deudas.....	5	75
Balance en la disolución de Sociedades..	»	44
Bancos. —Devolución de depósitos y transferencias.....	»	62
— Casos en que pueden liquidar el impuesto.....	»	124
— Multas en que incurrén.....	»	167
Bases de liquidación.....	5	34-35 67-75
Beneficencia. —Establecimientos de....	3	28
Beneficio para liquidación de bienes en zona de ensanche.....	4	29 30
Bienes inmuebles. —Su transmisión por contrato.....	1-2	3
— Por causa de muerte.....	2	21
Bienes muebles. —Su transmisión por causa de muerte.....	1-2	21
— Por contrato ante notario.....	1-2	3-16
— Por acto judicial.....	1-2	3-16
— Por acto administrativo.....	1-2	3-16
Bienes aportados á Sociedades.....	1-2	13
— adjudicados á los socios.....	1-2	13
— transmitidos temporalmente.....	1-2	16
— gananciales.....	3	28

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Bienes del Estado y desamortizados.....	3	28
— Su situación á los efectos del impuesto.	»	38
— que responden del pago de lo liquidado.	»	103

C

Cajas del Tesoro para verificar los ingresos.....	»	105
Cantidades á cuenta. —Cuándo pueden admitirse.....	»	9-103
Canales. —Adquisición de.....	3	28
Capacidad. —Se regula por la ley civil..	»	49
Capellanías. —Bienes de.....	3	28
Capital aportado á las Sociedades.....	»	13
Capitalización del líquido imponible amillarado.....	»	84
Cargas en fideicomisos.....	»	23
— Su duración.....	»	45
— Cuáles son deducibles.....	5	74
Carta de pago. —Quién debe expedirla.	»	109
Cartillas evaluatorias. —Antecedentes para la comprobación.....	»	77
Cédulas con garantía hipotecaria.....	2	17
— de declaración de riqueza.....	»	84
Censos. —Forma de liquidarse.....	1	7
— del Estado.....	3	28
— Capital liquidable.....	»	67
Cesiones. —Tipo de imposición.....	2	4
Certificaciones para amortización de obligaciones.....	»	44
— de líquido imponible amillarado.....	»	82
— de tasación.....	»	91
— de apremio....	8	125
— de ingresos para devoluciones.....	»	137
Colaterales. —Grados de parentesco....	2	21
Colonias agrícolas. —Su transmisión....	3	28
Comerciantes. —Devolución de depósitos constituidos en sus cajas.....	»	62
— Multas en que incurrén.....	»	167
Comisionados de apremio. — Deben dar cuenta de las subastas.....	»	144
Compatibilidad de las multas por falta de presentación y pago.....	»	166
Compañía. —(Véase <i>Sociedades</i> .)		

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Competencia para liquidar. —Sus bases.	»	55
— para exigir responsabilidades.....	»	133
Compraventa. —Tipo de imposición...	2	4
— con cláusula de retrocesión.....	2	5
— cuando el precio consiste en efectos públicos.....	»	73
Comprobación de valores en los contratos.	9	4-82
— cuando no se declara el valor de los bienes.....	9	44
— En las liquidaciones provisionales.....	9	61
— Es base para la liquidación.....	»	67
— Facultad de la Administración para verificarla.....	9	76
— Cuando puede suspenderse.....	9	80
— En las herencias.....	9	82
— de fincas que figuren englobadas en el amillaramiento.....	9	84
— cuando se demore la tasación.....	»	98
— A quién corresponde aprobarla.....	»	81-123
— Es un acto reclamable.....	»	136
Conceptos que deben figurar en las liquidaciones.	»	103
Concesiones de ferrocarriles.	3	28
— de aguas.....	3	28
Condición suspensiva.	»	52
— resolutoria.....	»	24-52
— en la sustitución de herederos.....	»	24
Condiciones para exigir el impuesto.	»	36
Condonación de multas. —Sus circunstancias.....	»	162
— general de la ley.....	3.º adicional.	3.º adicional.
Consanguinidad. —Efectos de dicho parentesco.....	2	49
Consolidación de dominios.	2	67
Constructora Benéfica. —Adquisiciones á su favor.....	3	28
Consultas. —Cuándo deben hacerse....	»	102
— A quién compete resolverlas.....	»	118
— Su tramitación.....	»	119
Contrato. —Su naturaleza.....	»	34
Contratos de ejecución de obras.	1-2	3-12
— innominados.....	»	36
— Donde se liquidan.....	»	55
— celebrados en el extranjero.....	»	55
— ídem en territorio exento.....	»	55

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Contratos anteriores á 1.º de Octubre de 1892.....	2.º adicional.	2.º adicional.
— ídem á 1.º de Julio de 1892.....	3.º adicional.	3.º adicional.
Contribución industrial. —Deben pagarla los peritos.....	»	93
Contribuyente al impuesto.....	»	33
— Su intervención en las comprobaciones.	»	76
— Obligación de pagar honorarios al perito.....	»	95
— Debe extenderse á su nombre la liquidación.....	»	103
— Responde personalmente del impuesto.	»	103
— Obligación de pagar intereses de demora.....	»	153
— Cuándo incurre en multa.....	»	155
Convenio con S. S. —Adquisición de los bienes por.....	3	28
Cónyuges. —Pensión á favor del sobreviviente.....	3	9
— Cuota usufructuaria.....	2-3	21
— Herencia de los	2	21
— Aportaciones al matrimonio.	3	28
Copias de las cartas de pago.....	»	110
— de documentos.....	»	112
Corporaciones. —No deben admitir documentos sujetos sin nota de pago...	»	152
Corredor de comercio. —Su intervención en actos sujetos.....	»	3
— Deben dar cuenta de las operaciones..	»	148
Cosas poseídas <i>pro-indiviso</i>	»	14
Cotejo de documentos.....	»	137
Créditos ilíquidos, de cuantía desconocida y no exigibles de presente.....	»	50
Cuantía de las multas según los casos...	7	165
Cuestiones litigiosas. —Cuáles son...	»	65
Culto. —Edificios destinados al.....	3	28
Cumplidores de últimas voluntades....	»	103
Cuota fija. —En las fianzas.....	1-2	11
— En los contratos de ejecución de obras.	1-2	12
— En documentos privados.....	1-2	19
Cuotas liquidadas. —Forma de ingreso.	10	103

D

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Datos que deben facilitarse á los peritos tasadores.....	»	91
— que deben contener las liquidaciones..	»	103
— que deben facilitar las autoridades del orden judicial y administrativo.....	»	140-141-142 143-144
— que deben facilitar los Registradores de la propiedad.....	»	145
— que deben facilitar los encargados del Registro civil.....	»	146
— que deben facilitar los notarios.....	»	147-148-151
— que deben facilitar los agentes de Bolsa.	»	148
Declaraciones de valores.—Pueden exigirse por la vía de apremio.....	8	111
Defectos en los amillaramientos que imposibilitan la comprobación.....	»	84
Delegados de Hacienda. —Facultad para otorgar prórrogas ordinarias.....	6	60
— ídem para suspender comprobación de valores.....	»	80
— ídem para revisar expedientes de comprobación.....	9	81-88
— ídem para prorrogar plazo de comprobación.....	»	82
— Gestión del impuesto.....	8	117
— Dependen de ellos los liquidadores...	»	130
— Competencia para exigir responsabilidad á los liquidadores.....	»	133
— Resuelven los expedientes de devolución.....	»	138
— Proponen ciertas multas é imponen otras.....	7	155-156
Denegación de prórrogas. —Sus efectos.....	»	66
Denuncias. —Condiciones para ser admisibles.....	»	115
— Su tramitación y resolución.....	»	116
Denunciadores. —Derechos que les corresponden.....	»	114-158
— No pierden su derecho por el perdón de multas.....	»	161
Depósito. —De multas cuando se solicita la condonación.....	»	162
Derechos. —Su transmisión.....	5	37
— Exigibles en la liquidación.....	»	101

ARTÍCULOS

	de la ley	del reglamento.
Derechos reales. —Su constitución, transmisión y extinción.....	1-2	3-7
Descendientes. —Legítimos y legitimados	2	21
— De los hijos legitimados y adoptivos..	2	49
Destino. —El que se dé á los bienes, determina su naturaleza.....	»	39
Deuda extranjera. —Cuándo paga en España.....	»	38
Deudas. —Cuando son deducibles y clase de documento que las justifique.....	5	75
Devolución. —En caso de adjudicación para pago.....	»	4
— En los contratos de suministro por exceso de lo liquidado.....	»	46
— En caso de condición resolutoria.....	»	52
— Por nulidad y rescisión de contratos...	»	53
— Cuando se liquida á la representación del causante.....	»	63
— En casos de prórroga.....	»	66
— Su reclamación.....	»	137
— No procede en las liquidaciones consentidas.....	»	139
— Circunstancias necesarias para solicitarla.....	»	139
Dietas de los peritos.....	9	94
— de los agentes encargados de la investigación.....	»	112
Diputación provincial. —(Véase <i>Ensanche y concesiones</i>).....	»	28
Dirección general de Contribuciones. —Sus facultades.....	»	2-117-119
— Revisión de los expedientes de devolución.....	»	138
Dirección general de los Registros. —Debe facilitar datos de fallecimientos.....	»	146
Discordia. —De los peritos en las tasaciones.....	»	94
División. —De cosas poseídas en común.	»	14
— De bienes entre los herederos.....	»	48
Documentos. —Sujetos al impuesto.....	»	3
— Cómo contribuyen los privados cuando no tienen concepto expreso.....	1-2	19
— De qué naturaleza deben ser para exigir el impuesto según la distinta clase de bienes.....	»	42

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Documentos. —No redactados en castellano.....	»	43
— Otorgados en el extranjero.....	6	43
— En que no consta el valor de los bienes.....	2	44
— Dónde deben presentarse á liquidar los públicos y privados.....	»	55
— Cuales se deben acompañar á las liquidaciones provisionales.....	»	61
— Plazo en que deben presentarse los otorgados fuera de España.....	6	59-64
— Cuáles son necesarios para justificar la existencia del litigio.....	»	65
— Justificantes para la obtención de prórrogas.....	»	66
— Justificantes de la existencia de deudas.....	5	75
— Necesarios para practicar la liquidación.....	»	100
— Cuáles deben acompañar á las consultas.....	»	102
— Que comprenden bienes sitos en distintos Registros.....	»	110
— Puede exigirse su presentación por la vía de apremio.....	8	111-112
— Necesarios para el ingreso cuando liquidan los Bancos y Sociedades.....	»	124
— Justificantes para los expedientes de devolución.....	»	137
— No son admisibles sin nota de pago...	»	145-152
Domicilio. —El del notario otorgante sirve para determinar la competencia...	»	55
Donaciones. — <i>Inter-vivos</i> , de inmuebles y derechos reales.....	2	20
— de muebles.....	2	20
— por causa de muerte.....	2	21
Duración de las pensiones y cargas.....	»	45
Dudas. —Su resolución.....	»	119

E

Efectos. —De la situación de los bienes..	»	38
— Del valor dado á los bienes, según la comprobación.....	»	85-86
Efectos públicos. —Su trasmisión.....	1-2	3-16

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Efectos públicos. —Préstamos con garantía de.	2	18
— Requisitos para que se entienda verificada su transmisión.	»	36
— Deuda extranjera.	»	38
— Oficina competente para liquidar su transmisión.	»	55
— Capital liquidable.	»	72
— Operaciones al contado y á plazo.	»	72
— Nota de pago.	»	109
— Está en suspenso el pago.	Art. transit. ^o	Art. transit. ^o
Eficacia de los documentos á los efectos del impuesto.	»	34
Emisión de acciones y obligaciones de Sociedades.	2	13
— Documento que debe presentarse para la liquidación de obligaciones.	»	44
Empresas de ferrocarriles y canales de riego.	3	28
Enajenación de nuda propiedad.	2	67
Encargados del Registro civil.—Datos que deben facilitar.	»	140
Ensanche. —Adquisición de terrenos y transmisión de edificios comprendidos en aquella zona.	3	28-29
Entrega de bienes. —No debe hacerse sin acreditar el pago del impuesto. . .	»	143
Escribanos. —Deber que tienen de facilitar datos.	»	140
— Advertencias que deben hacer en los documentos.	»	150
— Deben expedir copias de documentos. .	»	151
— Multas en que incurren.	»	174
Estado. —Exención de las adquisiciones hechas á su favor.	4	31
Estados que debe remitir y examinar el Abogado del Estado.	»	121
— Idem los liquidadores.	»	125
— Idem los escribanos y secretarios judiciales.	»	141 142-143
— Idem los notarios.	»	147-148
Estadística. —Datos para formarla.	»	119-121-125
Establecimientos de crédito. —(Véase <i>Bancos</i>).	2	62-124 167
Exacción del impuesto. —Cómo se verifica.	»	2

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Exacción del impuesto según la naturaleza del contrato.....	»	34
— cuando existen varias convenciones...	»	35
— Documento que se requiere.....	»	42
Exención. —Del precio y servicios personales.....	»	16
— En las renovaciones de préstamos....	1	3-18
— En la extinción de pensiones de Montepíos, etc.....	»	9
Expedientes para determinar el tipo aplicable al acto.....	»	36
— de comprobación de valores y tasación.	»	81-98
— en que debe entender la Administración de Contribuciones.....	»	81
— Deben archivarse los de comprobación.	»	98
— de denuncia.....	»	116
— Tramitación y apelaciones.....	»	119-121
— gubernativos y contra los liquidadores.	»	123-134
— de devolución.....	»	137
Expropiación forzosa para construcciones.....	3	28
Extinción legal de servidumbres.....	3	28
— de pensiones.....	»	33
Extraños. —Tipo de tributación en las herencias y legados.....	2	21
— Se reputan tales los afines.....	»	49
Extravío de pólizas de efectos públicos..	»	109

F

Fallecimiento. —Su fecha determina la adquisición.....	»	47
— Releva de responsabilidad al contribuyente incurso en multa.....	»	157
Fecha en que empieza á regir el reglamento.....	1.º adicional.	1-1.º adicional
— La de los documentos que se incorporan á Registro público.....	»	3-19
— para contar el plazo en las prórrogas..	»	6
— que debe consignarse en las liquidaciones.....	»	103
— para contar el plazo en que debe solicitarse la devolución.....	»	139
Ferrocarriles. —Adquisición de bienes.	3	28

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Fianzas. —Son actos sujetos.....	1-2	3-11
— Aplazamiento para el pago.....	»	11
— en favor de la Administración.....	3	28
Fideicomisos. —Cuáles y cómo contribuyen.....	2	22
— Cuando puede disponerse de la propiedad de los bienes.....	2	23
Fijación del capital en las pensiones..	»	9
— en toda clase de transmisiones.....	5	67
— en la comprobación de valores.....	»	83-87
— Es acto administrativo.....	»	136
Fincas. —Comprobación de su valor cuando aparecen englobadas en el amillaramiento... ..	»	84
Fiscalización que deben ejercer la Administración de Contribuciones y los Abogados del Estado.....	»	120-123
Forma de ingreso de las cuotas liquidadas.....	»	35-36-103
— de las multas é intereses.....	»	159
Formalidades para la recaudación.....	»	128
Fórmula de la nota en los documentos relativos á actos no sujetos ó exentos.	»	102
Foros y subforos. —(Véase <i>Censos</i>).....	2	7-67
Funciones especiales de los liquidadores.	»	125
Funcionarios. —Responsabilidad en que incurren por infracciones del reglamento.....	»	152-174
Fundaciones. —(Véase <i>Convenio con Su Santidad</i>).....	3	28

G

Gananciales. —Tipo de liquidación....	3	28
Grados de parentesco. —Su cómputo y justificación.....	2	21-49-100
Gestión del impuesto. —Organización central y provincial.....	»	117

H

Habitación. —Derecho de; fijación del valor liquidable.....	5	67 68-70
--	---	----------

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Herederos. —Sustitución de.....	2	24
— Cuando deben pagar el impuesto por los legatarios.....	»	103
— Están dispensados de la multa en que incurriera el causante.....	»	157
Herencia. —Trasmisión de bienes por dicho título.....	2	21
— entre extraños.....	2	21
— en favor del alma del testador.....	2	21
— en favor del alma de otras personas...	2	21
— anteriores á 1.º Octubre 1892.....	2.º adicional.	2.º adicional.
— — á 1.º Julio 1892.....	3.º adicional.	3.º adicional.
Hijos. —Sucesión de los legítimos, naturales, adoptados y legitimados,.....	2	21
Hipotecas. —Su constitución, modificación y extinción.....	2	8
— Su reducción y sustitución de fincas...	2	8
— especiales y exceptuadas.....	3	8
— en favor de la Administración.....	3	28
— en garantía de precio aplazado.....	3	28
— No son deducibles del valor de los bienes.....	»	74
— Cuando pueden ser baja.....	»	75
Honorarios en las notas de exención...	10	31
— de peritos.—Su límite.....	»	89-94
— de peritos.—Quién los satisface y medios de hacerlos efectivos.....	9	95
— de los liquidadores, según los casos...	10	126
— de los liquidadores.—Cuándo son exigibles.....	»	127
Horas de despacho en las oficinas liquidadoras.....	»	57

I

Impuesto. —Tipos de liquidación.....	2-3	32
— Quién es el obligado á su pago.....	4	33
— Cómo se liquida.....	»	34
— Cómo es exigible.....	5	35
— Forma de ingreso.....	»	105
Incompetencia para liquidar.....	»	56
Informaciones posesorias y de dominio.		
— Cuando se alega título de adquisición.	2	26
— Cuando no se alega.....	2	27

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Ingresos. —Cuando liquidan las Sociedades.....	»	124
Inscripción de bienes antes de terminar la tasación.....	»	98
Inspección del impuesto.....	»	118
Instancia de los interesados para suspender la comprobación.....	»	80
— solicitando se suspenda la tasación....	»	98
Instituciones de enseñanza y benéficas.	3	28
Interesado. —Documentos que debe presentar para la liquidación.....	»	100
— Forma y tiempo de notificarle ésta....	»	104
Intereses de demora. —En las prórrogas.	6-7	61-66-108
— En caso de litigio.....	»	65
— No son condonables.....	6-7	66
— Cuando se suspende la comprobación.	9	80
— Casos en que los satisfacen los liquidadores.....	»	125-169
— Cuando son exigibles y su cuantía....	6-7	153
— Deben satisfacerlos los herederos....	»	157
— Forma de ingresarlos.....	»	159
— Condonación general.....	3.º adicional.	3.º adicional.
Interpretación. —A quién compete....	»	2
Intervención de Hacienda. —Le corresponde expedir las certificaciones.	»	137
— Debe notificársele los fallos en los expedientes de devolución.....	»	138
Investigación. —De los actos y documentos y forma de llevarla á cabo...	8	112
— Cuando no se conoce la persona responsable.....	»	113

J

Jueces. —Cuál es competente para nombrar peritos.....	9	89-92
— Obligaciones de los de primera instancia é instrucción.....	»	140-141-142
— Datos que deben facilitar los municipales.....	»	140-146
Junta sindical. —La de la Bolsa debe facilitar duplicado de las operaciones.	»	109
— Multa en que incurrn sus individuos..	»	167
Justificación para deducir deudas.....	»	75

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Justificación de parentesco.....	»	100
— para el perdón de multas.....	»	162
Justificantes de pago á los liquidadores especiales.....	»	125
— para la devolución de cantidades.....	»	138
Juzgados. —No deben admitir documen- tos sin la nota de exención ó pago...	»	152

L

Legados. —Se liquidan como las heren- cias.....	2	21
— En metálico para construcción de tem- plos.....	3	28
Legalización de documentos otorgados en el extranjero.....	»	43
Libros. —En el registro de liquidaciones deben anotarse los expedientes de comprobación.....	»	98
— Los necesarios para las capitales de pro- vincia debe facilitarlos la Dirección general de lo Contencioso.....	»	121
Liquidaciones. —Lugar en que deben solicitarse las provisionales.....	»	55
— De sucesiones causadas en el extran- jero....	»	55-61-98
— Dónde deben efectuarse las definitivas.	»	55
— Las parciales, cuando proceden y modo de realizarlas.....	»	61-62-65
— Plazos para practicarlas.....	»	99
— Documentos necesarios para efectuarlas.	»	100
— Base para practicarlas y persona á cuyo nombre ha de girarse.....	5	101
— Circunstancias que deben consignarse en las mismas.....	»	103
— Quién debe satisfacer el impuesto en las que se giran á cargo de Sociedades..	»	103
— En las correspondientes á legados, quan- do responden de su importe los here- deros ó testamentarios.....	»	103
— Tiempo y forma de notificarlas.....	»	104
— Medio de practicarlas, cuando los inte- resados no presentan los documentos.	»	112
— Quién debe practicarlas en los partidos.	»	124

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Liquidaciones. —Son actos administrativos.....	»	136
— Cuáles se reputan consentidas y no dan lugar á devolución.....	»	139
— De las multas correspondientes á los partícipes.....	»	160 161
— Cuando procede exigir multa en las definitivas.....	»	165
Liquidadores. —Cuáles son competentes.	»	55
— especiales para los efectos públicos....	»	55
— Sus deberes en la comprobación de valores y nombramiento de peritos....	9	81-82-89
— Precauciones que deben adoptar cuando los documentos afecten á terceras personas que no solicitaren la liquidación.....	»	101
— Notas que deben extender en los documentos no sujetos y exentos.....	»	102
— Deben consultar en caso de duda respecto á la exención.....	»	102
— Cuando son recaudadores en los partidos.....	»	105
— Deben extender nota de pago en los documentos.....	»	109
— Pueden crearse especiales para la liquidación en las transmisiones de efectos públicos.....	»	117
— Sus atribuciones y deberes.....	7-8-9	125-155
— Forma de ingresar lo recaudado por liquidadores especiales.....	»	125
— Su participación en las multas.....	7	158-161
— Responsabilidades en que incurren y á quién corresponde exigir las.....	»	123-131-169
Litigio. —Sus efectos con relación al tipo de liquidación.....	»	15
— Producen la suspensión de plazos para la presentación de documentos.....	»	65
— Cuáles son cuestiones litigiosas.....	»	65

M

Mayorazgos. —Cómo se liquidan.....	2	25
Memorias eclesiásticas. —Tipo de liquidación.....	3	28

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Mercaderías. —Su transmisión cómo se liquida.....	1-2	3-16
Metálico. —Es en dicha especie obligatorio el pago del impuesto.....	»	105
— Cuando su entrega constituye precio no devenga.....	»	16
Minas. —Trasmisión por endoso de las acciones ú obligaciones.....	1-2	3
— Cómo contribuye la propiedad minera, según los casos.....	»	40
Ministerio de Hacienda. —Le corresponde la interpretación y aclaración de los preceptos legales.....	»	2
— Facultad para conceder prórrogas.....	»	66-108
— Idem en la gestión central del impuesto.	»	117-118
— Su competencia para exigir responsabilidades.....	»	133-156
— Le corresponde acordar el perdón individual de multas.....	7	162
Modelo de carta de pago. —Según los distintos conceptos.....	»	109
Montepíos. —Véase (<i>Pensiones</i>).....	2	
Muebles. —Véase (<i>Bienes muebles</i>).....	2	
Multas. —Debe advertirse al contribuyente cuándo incurre en ellas.....	»	104
— Participación que corresponde al denunciador.....	7	114-158
— A quién compete proponer las en que incurran las autoridades y funcionarios, y cuáles sean.....	»	123-152-167
— Cuándo son exigibles.....	»	155
— Participación que en las mismas tienen los liquidadores.....	7	158
— Forma en que se hacen efectivas.....	»	159
— Liquidación y entrega de las mismas á los partícipes.....	»	160
— Alcance de los perdones generales é individuales.....	7	161
— Solo pueden imponerse las que señala el reglamento.....	7	164
— Su cuantía, según los casos.....	7	165
— Por falta de pago.....	7	166
— en que incurren los agentes de Bolsa, Bancos y Sociedades y Junta Sindical.	»	167
— exigibles á los Registradores por la admisión de documentos sin nota de pago.	»	168

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Multas en que incurren los liquidadores por falta de celo.....	»	169
— Idem los Alcaldes y Secretarios de Ayuntamiento, por alteraciones en los amillaramientos.....	»	170
— Idem los notarios por incumplimiento de los deberes que les impone el reglamento.....	»	171-172-173
— Idem los escribanos y secretarios judiciales.....	»	174

N

Nacimiento de póstumo. — Desde cuándo debe contarse en este caso el plazo para presentación de documentos.....	»	60
Naturaleza de los bienes. —Debe tenerse en cuenta á los efectos del impuesto.....	»	39
Negociado de derechos reales. —Está á cargo de los Abogados del Estado.	»	121
— Deben archivarse en el mismo los expedientes de devolución.....	»	138
Nota de exención.....	»	31-102
— de aplazamiento de liquidación y de pago.....	»	52-67
— en las escrituras de retracto.....	»	53
— de incompetencia.....	»	56
— de archivo en los expedientes de comprobación.....	»	98
— de antecedentes para liquidar actos relativos á terceras personas.....	»	101
— de pago en los documentos.....	»	109-125
— en las cartas de pago y sus copias.....	»	110
— aclaratorias á las tarifas.....	»	4.º adicional.
Notarios. —Su domicilio sirve para determinar la competencia en la liquidación.....	»	55
— Datos y estados que deben facilitar á la Administración.....	»	140-147-148
— Advertencia que deben consignar en los documentos.....	»	149

	de la ley.	del reglamento.
Notarios. —Están obligados á expedir las copias de documentos que la Administración les reclame.....	»	151
— Multas en que incurren.....	»	171-172-173
Notificación á los interesados del resultado de la comprobación.....	8	86-87
— ídem del acuerdo ordenando la tasación.....	8	90
— ídem de no hallarse conformes los peritos.....	8	92
— ídem de las liquidaciones.....	8	III-104-112
— ídem en los expedientes de devolución.	»	138
Nulidad. —Efectos que produce la de los actos y contratos.....	»	53
Nuda propiedad. —Fijación del valor liquidable por su transmisión.....	2-5	67-68-70
— Aplazamiento de la liquidación.....	2	67

O

Obligaciones de minas: su transmisión por endoso.....	1-2	3-16
— de Sociedades; cómo contribuyen....	1-2	13-40
— de ídem: dónde se entienden domiciliadas.....	»	38
Obras. — Contratos de.....	1-2	3-12
Obras pías. —Trasmisión de los bienes pertenecientes á las mismas.....	3	28
Ocultación de bienes en la liquidación provisional y efectos que produce en cuanto á la definitiva.....	»	165
Oficios públicos enajenados. —Cómo contribuyen.....	»	40
Oficinas liquidadoras. —Cuáles son competentes para liquidar.....	»	55
— Cómo deben hacer la declaración de incompetencia.....	»	56
— Horas de despacho.....	»	57
— Su competencia en cuanto á la comprobación de valores.....	8	81
— Les corresponde la gestión provincial del impuesto.....	»	117
— de los partidos.....	8	124

	de la ley.	del reglamento.
Oficinas liquidadoras. —No recaudan en las capitales de provincia.....	»	128
— Deben tener al público la tarifa y reglamento.....	»	135
— Pueden conservar en depósito las multas.....	»	160
Ordenaciones de pago. —Deben exigir la justificación del pago del impuesto al hacer abono de haberes ó créditos.	»	62
Organización administrativa del impuesto.	»	117

P

Padres. —(Véase Ascendientes).....	»	21
Padrón de riqueza. —Debe consultarse para la comprobación de valores....	»	77
Pagarés con garantía hipotecaria.	2	17
Pago. —En las liquidaciones provisionales.....	10	61
— Forma de hacer el de las liquidaciones.	10	103-105
— No puede suspenderse por reclamación.	10	107
Papel en que deben extenderse los duplicados de cartas de pago.....	»	110
— en que deben expedir los notarios y escribanos copias de los documentos..	»	151
Parentesco de consaguinidad, natural y por afinidad	»	49
Partición de bienes. — Debe hacerse con igualdad proporcional.....	»	48
Patronato. —Cómo se liquidan los familiares.....	3	28
Pensiones. —Tiempo de liquidación, según su clase y duración.....	1-2	3-9-45
— Cuando son baja del capital.....	»	33-74
Perdón de multas. —A quién corresponde otorgarle.....	7	118-162
— Sus efectos.....	»	161
Permutas. —Tipo de imposición.....	2-3	6-28
Peritos. —Nombramiento, aceptación, forma de cumplir el cargo y derechos que del mismo nacen.....	9	89-90-91-92 93-94-95

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Plazos para presentación documentos según los casos.....	6	25-54-55-57 58-59-60-61 64-65-67-112
— de prescripción para comprobar valores.	9	79-80-82
— en la tramitación de expedientes de comprobación.....	»	81-82-83-86 87-88-136
— para practicar la tasación pericial.....	»	89-90-98
— Cómo se cuentan en las prórrogas.....	»	66
— para efectuar las liquidaciones, según los casos.....	»	98-99
— para satisfacer el impuesto.....	»	25-50-103-106
— para reclamar contra las liquidaciones y para estimarlas consentidas.....	»	136-139
— para entablar los expedientes de devolución y trámites de los mismos, según las circunstancias alegadas.....	»	53-63-137-138
— que dura el beneficio concedido á las construcciones en el ensanche.....	»	30
— de afección de bienes cuando se inscriben sin terminar la tasación.....	»	98
— en que los agentes y corredores deben dar cuenta de las operaciones sobre préstamos.....	»	148
— en que deben rendir cuentas los liquidadores.....	»	125
— para dar audiencia á los liquidadores en expedientes de responsabilidad...	»	134
— para hacer entrega de las multas depositadas.....	»	160
Poblaciones rurales. —Cómo se liquida su transmisión.....	3	28
Pobreza. —Efectos que produce en cuanto á los plazos de liquidación y pago del impuesto.....	2	9-11
Pólizas. —Dónde se liquidan las de efectos públicos.....	»	55
Poseedores. —Los que están en posesión de los bienes vienen obligados á pagar el impuesto cuando no se conocen los herederos.....	»	63
— Puede dirigirse contra ellos la investigación.....	»	113
Precio. —Está exento del impuesto.....	»	16
— aplazado en los contratos.....	3	46

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Precio. —Es base de liquidación en los mismos.....	5	67
— Cuando consiste en efectos públicos, cómo debe regularse.....	»	73
— Su promedio puede ser base para la comprobación.....	»	77-87
Premio de liquidación. —Corresponde exigirlo por la diferencia de valores..	»	80
— Cuál deben percibir los liquidadores...	10	126-127
Préstamos. —Cómo contribuyen según la distinta clase de bienes y forma de constituirse.....	1-2	3-18
— Los hipotecarios.—(Véase <i>Hipotecas</i>)..	1 2	8
— Base liquidable en los de efectos públicos.....	»	67
Procedimiento para las reclamaciones administrativas.....	»	136
Prorratio. —Debe hacerse entre los herederos del aumento que resulte en la comprobación.....	»	48
Prórrogas del plazo de presentación en documentos referentes á herencias y legados.....	6-7	60
— para la liquidación definitiva.....	»	61
— para satisfacer el impuesto.....	6-7	108
— extraordinarias para la presentación de documentos.....	6-7	118
Providencias. —Cuándo han de preceder para reclamar la devolución de cantidades.....	»	139
Provincias que gozan de la exención del impuesto.....	»	1.º transitorio.

R

Recaudación del impuesto en las capitales de provincia y en los partidos....	»	125-128
Recaudadores. —Los de contribuciones pueden encargarse de la investigación	»	112
Reclamación de antecedentes para la comprobación.....	»	83
— por falta de conformidad con la misma.	»	86-88
— La de primera instancia puede promoverse sin satisfacer el impuesto.....	»	107

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Reclamación. —Su tramitación.....	»	136-137
Recibos. —Deben darlos los liquidadores de la presentación de documentos...	»	57
— Los de contribución pueden servir de base para la comprobación de valores.	»	82
Recursos que pueden entablarse contra las liquidaciones.....	»	107
Redenciones de censos, arrendamientos antiguos y cargas eclesiásticas.....	3	28
— Base para la liquidación de las mismas.	3	67
Reglas para la liquidación del impuesto.	»	34 al 54
— para determinar la competencia.....	»	55
Reglamento. —Debe facilitársele al público para su consulta.....	»	135
— Cuando empezó á regir.....	1.º adicional.	1.º adicional.
Registradores de la propiedad. —Sus deberes en cuanto al impuesto.....	»	98-109-110 124-129-130 140-145-168
Registro civil. — Los encargados del mismo deben remitir relación de fallecidos á la Administración.....	»	146
Renovaciones de préstamos.....	1	3-4
Renuncia de los peritos.—Sus efectos...	»	90
Requisitos para cursar las solicitudes de condonación.....	»	163
Rescisión. —Efectos que produce la de los actos ó contratos.....	»	53
Responsabilidades de los liquidadores por no practicar la comprobación...	»	79
— de los funcionarios por no facilitar los datos que reclame la Administración.	»	83-152
— de los mismos en los expedientes de devolución.....	»	138
— subsidiarias de los jueces ó funcionarios por entregar bienes sin previo pago del impuesto.....	»	143
— de los Bancos y Sociedades que se encarguen de la liquidación.....	»	124
— de los liquidadores.....	»	130-131-132 169
Retracto legal. —Sus efectos según los casos.....	»	53
Retroventa. —Cómo se liquida.....	2	5
Revisión de los documentos por la Dirección general.....	»	119

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Revisión de las liquidaciones practicadas en los partidos.....	»	121
— de los expedientes de devolución.....	»	138
Ropas de uso personal.—(Véase <i>Ajuar</i>).	3	28

S

Sanción penal por no presentar los documentos á liquidación.....	7	54
Secretarios.—Datos que deben facilitar los judiciales y de actuaciones.....	»	140-150
— Multa en que incurren los de Ayuntamientos por no dar noticia de las alteraciones de amillaramientos.....	»	170
— Idem los de Juzgados por admitir documentos sin el previo pago.....	»	174
Sello.—Las oficinas liquidadoras deben estampar el suyo en todo documento ó informe.....	»	125
Servicios personales.—Los contratos de esta clase están exentos.....	»	16
Servidumbres.—Cómo tributan la constitución y extinción de las personales y reales.....	3-5	28
— Capital liquidable en las mismas.....	5	67-71
Simultaneidad.—Existe para las multas por falta de presentación y pago....	»	163
Sociedades.—Cómo contribuyen.....	1-2	13-14
— Pagarés, títulos y cédulas que emiten..	1-2	17
— Cómo tributa la Sociedad legal de los cónyuges.....	3	28
— Cuándo están sujetos los títulos de las extranjeras.....	»	38
— Están obligadas á presentar el balance en caso de disolución.....	»	44
— No pueden devolver valores ni hacer trasferencias sin que se acredite el pago del impuesto.....	»	62
— Personalidad obligada al pago.....	4	103
— Casos especiales en que pueden liquidar por sí el impuesto.....	»	124
— Multa en que incurren por devolución de depósitos y cancelación de préstamos sin pago.....	»	167

	de la ley.	del reglamento.
Solicitud. —Requisitos que deben concurrir en la de prórroga ordinaria...	»	60
— Las de condonación de multa no deben cursarse sin estar liquidado el documento.....	»	163
Subastas. —Las autoridades deben dar noticia de ellas á la Administración..	»	144
Suministros. —Cómo se liquidan los contratos de esta clase.....	»	46
Suspensión de plazos en caso de litigio.	»	65
— Cuándo procede en las comprobaciones y quién la otorga.....	»	80
— Cuándo en las tasaciones y sus efectos.	»	97
— No puede acordarse en el procedimiento para exacción de multas.....	»	154
Sustitución de herederos.—Cómo se liquida.....	2	24
Sustitutos. —De los Abogados del Estado.....	»	121
— de los Registradores liquidadores.....	»	129

T

Tarifa. —Cuál debe aplicarse.....	»	32
— Debe consignarse en la liquidación el número correspondiente de la misma que se aplique.....	»	103
— Debe estar expuesta al público en las oficinas liquidadoras...	»	135
— Es parte integrante del reglamento...	»	4.º adicional.
Tasación. —Es medio extraordinario de comprobación.....	9	76-78-89-94
— Cuándo se entiende que los interesados desisten de ella.....	»	90
— Cuándo puede suspenderse.....	»	97
— Efectos que produce cuando se demora por más tres meses.....	»	98
— Corresponde acordarla á la Administración de Contribuciones.....	»	123
Templos. —Cómo se liquida su transmisión.....	3	28
Territorio. —El en que se hallan situados los bienes sirve para determinar la procedencia del impuesto.....	»	38

ARTÍCULOS

	de la ley.	del reglamento.
Territorio. —Dónde se liquidan los documentos otorgados en el exento....	»	55
Tesorerías. —Cuándo debe hacerse el ingreso en estas oficinas.....	»	128
— En las mismas deben depositarse las multas.....	»	160
Testamentarios. —Cuándo vienen obligados á pagar el impuesto.	»	103
Testimonios. —Los de una sola testamentería deben presentarse unidos en la misma oficina liquidadora.....	»	55
Tipos de liquidación. —No pueden aplicarse otros que los de la tarifa vigente.....	»	32 2.ª adic.
Título profesional. —Deben tenerlo los peritos tasadores.....	»	93
Títulos. —Con garantía hipotecaria....	2	17
— Sin ella.—(Véase <i>Acciones y obligaciones</i>).....	2	
Traducción de documentos otorgados en el extranjero.....	»	43
Transacción. —Cómo se liquida la de bienes y derechos litigiosos.....	»	15
Trasmisión de derechos y acciones....	1-2	37
— Cómo se liquida la de bienes muebles é inmuebles cuando se transfieren por un solo precio.....	»	41
— Cuando se entiende causada en las herencias y legados.....	»	47
— Cuando se reputa de bienes y no de derechos.....	»	69
Tribunales. —No pueden admitir documentos sin nota de exención ó de pago.....	»	152
— Multa en que incurrén por infringir aquella prohibición.....	»	174

U

Uso. —El que se haga de los bienes sirve para determinar su naturaleza jurídica.....	»	39
— Fijación del valor liquidable en este derecho	5	67-68-70

	de la ley.	del reglamento.
Usufructo correspondiente á los cónyuges.....	2-5	21
— Fijación del valor liquidable á este derecho.....	5	67-68-70

V

Validez. —No debe tenerse en cuenta á los efectos de la liquidación la validez ó nulidad de los documentos.....	»	34
Valor. —Cómo se fija el que ha de servir de base para la liquidación, según los casos.....	5	44-67-70-83 85-86-87-98
Valores industriales y mercantiles.....	1-2	3-18-72
Vía pública (Véase <i>Ensanche</i>).....	4	28
Vía de apremio (Véase <i>Apremio</i>).....	»	107-111-112
— Es procedente para exigir el pago de honorarios de los peritos.....	»	95
Vínculos. —Cómo y cuándo contribuyen las transmisiones de bienes vinculados.	2	25
Visitass. —Las de inspección corresponde acordarlas al Ministerio.....	»	118
— Deben proponerlas la Administración de Contribuciones y los Abogados del Estado.....	»	119-121

Z

Zona de ensanche. —Cómo se liquidan las transmisiones de bienes comprendidos en las mismas.....	4	29-30
--	---	-------

ÍNDICE ALFABÉTICO

DE L S

MATERIAS Á QUE SE REFIEREN LAS REALES ÓRDENES

Y DEMÁS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LA TERCERA PARTE DE ESTE LIBRO

A

Abogados del Estado.—Reales órdenes de 11 de Abril de 1890 y 11 de Enero de 1893.

Acciones.—Sentencia del T. C. de 2 de Noviembre de 1888 y Reales órdenes de 20 de Junio y 30 de Noviembre de 1892.

Acciones del Banco de España.—Real orden de 11 de Julio de 1891.

Aceptación.—Real orden de 18 de Agosto de 1887.

Acuerdo consentido.—Real orden de 10 de Enero de 1889.

Adjudicación en pago.—Real orden de 15 de Noviembre de 1889.

Adjudicación para pago de deudas.—Reales órdenes de 6 de Junio de 1889, 22 de Noviembre de 1889, 7 de Marzo de 1891, 14 de Agosto de 1891 y 8 de Julio de 1892.

Adquirente directo.—Reales órdenes de 10 de Enero de 1889 y 6 de Mayo de 1890.

Adquisición de inmuebles por Gobiernos extranjeros.—Reales órdenes de 19 de Junio de 1886 y 20 de Octubre de 1888.

Alcaldes.—Reales órdenes de 14 de Febrero de 1889 y 21 de Febrero de 1889.

Artefactos.—Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Arrendamientos.—Reales órdenes de 22 de Agosto de 1889 y 23 de Marzo de 1891.

Arrendamiento de obra y servicios.—Reales órdenes de 15 y 16 de Julio y 22 de Noviembre de 1892.

Aumento de legado.—Real orden de 7 de Marzo de 1891.

Ayuntamientos.—Real orden de 21 de Noviembre de 1892 y sentencia del T. C. de 27 de Octubre de 1892.

B

Bajas.—Real orden de 17 de Octubre de 1883.

Bancos.—Reales órdenes de 2 de Agosto de 1890, 11 de Diciembre de 1891, 2 de Abril de 1892 y 18 de Enero de 1893.

Banco de España.—Sentencia del T. C. de 2 de Noviembre de 1888.

Base liquidable.—Circular de la Dirección general de Contribuciones de 14 de Febrero de 1888 y Reales órdenes de 9 de Marzo de 1888 y 13 de Febrero de 1892.

Bienes dotales.—Real orden de 12 de Octubre de 1887.

Bienes inmuebles.—Real orden de 15 de Julio de 1892.

Bienes situados en el extranjero.—Real orden de 4 de Abril de 1890.

C

Canales de riego—Real orden de 8 de Abril de 1884.

Capitalización.—Circular de la Dirección de Contribuciones de 14 de Febrero de 1888 y Real orden de 10 de Octubre de 1889.

Capitulaciones matrimoniales.—Reales órdenes de 27 de Febrero de 1888 y 28 de Febrero de 1891.

Cárcel correccional.—Real orden de 21 de Noviembre de 1892.

Cargas.—Reales órdenes de 29 de Junio y 2 de Noviembre de 1889.

Carta de pago.—Real orden de 14 de Marzo de 1884.

Cesiones.—Reales órdenes de 8 de Abril de 1884, de 10 de Enero, 29 de Agosto y 10 de Octubre de 1889, de 4 de Julio, 12 de Agosto y 14 de Agosto de 1891 y 30 de Noviembre de 1892.

Censos.—Reales órdenes de 10 de Octubre de 1889, 29 de Mayo de 1891 y 13 de Febrero y 2 de Abril de 1892.

Competencias.—Real orden de 14 de Abril de 1883.

Comprobación de valores.—Real decreto-sentencia de 11 de Junio de 1885 y Reales órdenes de 2 de Noviembre de 1889, 26 de Octubre de 1891, 2 de Abril, 25 de Mayo y 15 de Julio de 1892 y 25 de Enero de 1893.

Comunidad de bienes.—Real orden de 21 de Marzo de 1891.

Concesiones.—Reales órdenes de 8 de Abril de 1884, 6 de Junio de 1886, 14 de Agosto de 1891 y 1.º de Febrero de 1893.

Condición resolutoria.—Reales órdenes de 14 de Septiembre de 1883 y 1.º de Agosto de 1889.

Condición suspensiva.—Reales órdenes de 25 y 29 de Junio de 1889.

Condueños.—Real orden de 2 de Julio de 1890.

Contratos de ejecución de obras.—Real orden de 15 de Julio de 1892.

Contratos de suministro.—Reales órdenes de 7 de Febrero, 18 de Julio y 1.º de Agosto de 1889 y 23 de Marzo de 1891.

Créditos.—Reales órdenes de 13 de Mayo de 1884, 4 de Abril de 1890 y 8 de Julio de 1892 y 21 de Noviembre de 1892.

Cuentas corrientes.—Real orden de 2 de Agosto de 1890.

D

Daños y perjuicios.—Real orden de 21 de Marzo de 1889.

Deducción de cargas.—Reales órdenes de 29 de Junio y 2 de Noviembre de 1889.

Denuncias.—Real orden de 18 de Agosto de 1883, Real decreto-sentencia de 11 de Junio de 1885 y Real orden de 14 de Marzo de 1889.

Depósitos.—Reales órdenes de 2 de Agosto de 1890 y 11 de Diciembre de 1891.

Derechos de consumos.—Real orden de 21 de Noviembre de 1892.

Deuda extranjera.—Reales órdenes de 25 de Julio de 1889 y 27 de Septiembre de 1890.

Devoluciones de ingresos.—Real orden de 14 de Marzo de 1884, circulares de 5 de Noviembre de 1889 y 29 de Marzo de 1890 y Reales órdenes de 29 de Julio de 1891 y 20 de Junio de 1892.

Documentos privados.—Real orden de 4 de Abril de 1892.

Documentos otorgados en el extranjero.—Real orden de 2 de Agosto de 1890.

Dominio directo y mediano.—Real orden de 24 de Agosto de 1886.

Donaciones.—Real decreto-sentencia de 24 de Octubre de 1887 y Reales órdenes de 28 de Marzo de 1889 y 28 de Febrero de 1891.

Dotes.—Real orden de 30 de Septiembre de 1883.

E

Edificios destinados á embajadas.—(Véase *Adquisición de inmuebles por Gobiernos extranjeros*.)

Ensanche de vía pública.—Sentencia del T. C. de 27 de Octubre de 1892.

Error de derecho.—Reales órdenes de 20 de Enero y 21 de Marzo de 1889.

Error de hecho.—Reales órdenes de 11 de Febrero y 7 de Marzo de 1891.

Exención.—Reales órdenes de 18 de Julio de 1889 y 21 de Noviembre de 1892.

Expedientes.—Circular de 29 de Marzo de 1890.

Expropiación forzosa.—Real orden de 17 de Enero de 1891.

F

Fábricas.—Real orden de 14 de Agosto de 1891.

Ferrocarriles.—Reales órdenes de 5 de Marzo y 6 de Junio de 1886, acuerdo de la Dirección de Contribuciones de 28 de Junio de 1890 y Reales órdenes de 17 de Enero y 14 de Agosto de 1891, 30 de Noviembre de 1892 y 1.º de Febrero de 1893.

Fideicomisos.—Real orden de 21 de Febrero de 1889.

Foros.—Circular de 14 de Febrero de 1888.

Fundación.—Real orden de 4 de Mayo de 1892.

G

Gastos de testamentaria.—Real orden de 21 de Noviembre de 1892 y resolución de la Dirección general de Contribuciones de 12 de Febrero de 1891.

H

Heredamiento universal.—Real orden de 28 de Febrero de 1891.

Herencia con facultad de enajenar.—Real orden de 3 de Agosto de 1892.

Hipotecas.—Reales órdenes de 12 de Enero de 1876 y 17 de Mayo y 13 de Junio de 1883.

I

Informaciones posesorias.—Real orden de 22 de Agosto de 1889.

Inscripción de documentos.—Real orden de 14 de Agosto de 1891.

J

Jueces municipales.—Real orden de 30 de Marzo de 1889.

L

Laudemio.—Real orden de 17 de Marzo de 1889.

Legado del impuesto.—Acuerdo de la D. C. de 12 de Febrero de 1891.

Legados.—Reales órdenes de 18 de Agosto de 1887, 2 de Julio de 1890, 7 de Marzo de 1891 y 4 de Mayo de 1892.

Liquidación definitiva.—Real orden de 17 de Enero de 1889.

Liquidación provisional.—Reales órdenes de 2 de Agosto de 1890, 14 de Abril y 18 de Agosto de 1891.

Liquidadores.—Reales ordenes de 22 de Agosto de 1889 y 18 de Enero de 1893.

Litigio.—Real orden de 7 de Marzo de 1889.

Lugar en que están situados los bienes.—Real orden de 11 de Julio de 1891.

M

Mandato.—Real orden de 29 de Agosto de 1889.

Menor de edad.—Real orden de 24 de Enero de 1889.

Monte de Piedad.—Real orden de 11 de Diciembre de 1891.

Montepío.—Acuerdo de la D. de C. de 12 de Marzo de 1892.

Muebles.—Real orden de 15 de Julio de 1892.

Multas.—Reales órdenes de 18 Agosto de 1883, 24 de Enero, 30 de Marzo, 25 Junio de 1889 y 11 de Enero de 1893.

N

Notarios.—Real orden de 14 de Febrero de 1889.

Notificaciones.—Sentencia del T. C. de 30 de Octubre de 1888.

Nuda propiedad.—Real orden de 8 de Noviembre de 1889.

Nulidad de venta.—Real orden de 21 de Marzo de 1892.

O

Obligaciones.—Reales órdenes de 13 de Junio de 1883, 17 de Enero de 1891 y 30 de Noviembre de 1892.

Oficio de procurador.—Real orden de 9 de Marzo de 1888.

P

Pago de haberes á herederos de empleado.—Real orden de 2 de Abril de 1892.

Panteón.—Real orden de 13 de Julio de 1891.

Participes en las multas.—Circulares de 5 de Noviembre de 1889 y 11 de Enero de 1893.

Pensiones.—Reales órdenes de 30 de Septiembre y 27 de Octubre de 1883, Real decreto-sentencia de 4 Diciembre de 1884, Real orden de 14 de Agosto de 1891 y acuerdo de la D. de C. de 12 de Marzo de 1892.

Perdón de multas.—Reales órdenes de 24 de Enero, 14 de Febrero y 25 de Junio de 1889 y 12 de Mayo de 1892.

Personalidad.—Real orden de 11 de Abril de 1890.

Plazos.—Sentencia del T. C. de 30 de Octubre de 1888.

Precio.—Real orden de 2 de Noviembre de 1889.

Premio de liquidación.—Real orden de 18 de Enero de 1893.

Prescripción.—Reales órdenes de 26 de Octubre de 1891 y 18 de Enero de 1893.

Préstamos.—Reales ordenes de 13 de Mayo de 1884 y 13 de Junio de 1891.

Promesa de venta.—Reales órdenes de 29 de Agosto de 1889 y 4 de Abril de 1892.

Prórroga de plazos.—Reales órdenes de 24 de Mayo de 1884 y de 24 de Enero, 14 de Febrero y 7 de Marzo de 1889.

Prórroga de Sociedad.—Real orden de 29 de Diciembre de 1891.

Puestos en los mercados.—Real orden de 15 de Julio de 1892.

R

Regalos.—Real orden de 27 de Febrero de 1888.

Responsabilidad.—(Véase *Liquidadores*.)

Rescisión.—Reales órdenes de 10 de Enero de 1889 y 11 de Febrero de 1891.

Retracto.—Real orden de 16 de Julio de 1892.

Retroventa.—Reales órdenes de 14 de Septiembre de 1883 y 17 de Marzo de 1891.

S

Sociedades.—Reales órdenes de 13 de Junio y 30 de Septiembre 1883, sentencias del T. C. de 6 de Octubre y 2 de Noviembre de 1888, y Reales órdenes de 2 de Mayo y 25 de Noviembre de 1889, 2 de Agosto de 1890, 17 de Enero, 7 de Marzo, 21 de Marzo, 13 de Junio, 4 de Julio, 12 de Agosto y 29 de Diciembre de 1891, 20 de Junio y 16 de Julio de 1892 y 18 de Enero de 1893.

Subvenciones.—Real orden de 6 de Junio de 1886 y acuerdo de la D. de C. de 28 de Junio de 1890.

Suministros.—(Véase *Contrato de suministro*.)

Suspensión de plazos.—Real orden de 7 de Marzo de 1889.

T

Tasación de bienes.—Sentencias del T. C. de 29 y 31 de Octubre de 1888 y Real orden de 15 de Julio de 1892.

Testamentaria.—Real decreto sentencia de 24 de Octubre de 1887 y Real orden de 11 de Febrero de 1891.

U

Usufructo.—Sentencia del T. C. de 31 de Octubre de 1888 y Reales órdenes de 8 de Noviembre de 1889 y 3 de Agosto de 1892.

V

Valor nominal.—Real orden de 30 de Noviembre de 1892.

Venta á censo.—Real orden de 29 de Mayo de 1891.

ÍNDICE GENERAL

Páginas.

PRÓLOGO.....	1
--------------	---

PRIMERA PARTE

Reseña histórica del impuesto.....	2
Juicio sobre el impuesto y las disposiciones por que se rige.....	30
Reformas convenientes en la legislación del impuesto.....	43

SEGUNDA PARTE

Ley de bases de 30 de Junio de 1892 modificando la de 31 de Diciembre de 1881.....	49
Ley de 25 de Septiembre de 1892 para la ejecución de las bases establecidas en la anterior y comentarios á la misma.....	59
Reglamento de 25 de Septiembre de 1892 para la aplicación de las anteriores leyes y comentarios al mismo.....	127
Tarifa general del impuesto.....	322

TERCERA PARTE

Colección de resoluciones importantes dictadas en expedientes de reclamación contra liquidaciones del impuesto.....	337
ÍNDICE ALFABÉTICO de las materias que contienen cada uno de los artículos de la ley y del reglamento.....	645
ÍNDICE ALFABÉTICO de las cuestiones resueltas por cada una de las disposiciones contenidas en la tercera parte de la obra.....	673



Esta obra se vende al precio de 6 pesetas, en casa del autor, Madrid, calle del Conde de Aranda, núm. 7, cuarto tercero, y en las principales librerías.

OBRA DEL MISMO AUTOR

Procedimiento administrativo de apremio, en colaboración con D. Isidro Torres Muñoz: 3 pesetas.—(Agotada.)

OBRAS DE D. ELEUTERIO DELGADO MARTÍN

Contratos administrativos ó de obras y servicios públicos: 3 pesetas.—(Agotada.)

Apuntes de Derecho económico del Estado: 4,50 pesetas.

Estudios sobre Política y Administración financieras: 3 pesetas.

Rebeliones de Vizcaya en el siglo XVII.—(Agotada.)

La Compañía de Tabacos.—(Agotada.)

La Renta de tabacos.—(En publicación.)

OBRAS DE D. ISIDRO TORRES MUÑOZ

El impuesto de consumos, estudios sobre la legislación vigente.—Ley, tarifas y reglamento de 16 de Junio de 1885 comentados.—Un tomo de xxiv 412 páginas: 5 pesetas en la Administración de la *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*.

EL ECONOMISTA

REVISTA SEMANAL DE HACIENDA, BANCA, FERROCARRILES Y MINAS

Guía para rentistas y capitalistas.

Dirección: Juan de Mena, 15.—Madrid.

BOLETIN DE TABACOS Y TIMBRE

REVISTA DECENAL

Única que en España se ocupa de tan importantes materias é indispensable á los Accionistas, Representantes, Administradores, Expendedores y demás funcionarios de la Compañía Arrendataria de Tabacos.

Un trimestre en España, 1,50 pesetas. Un año, 6 pesetas.—Extranjero: Año, 12 pesetas.—Ultramar: Año, 3 pesos oro.

DIRECCIÓN: LIBERTAD, 16 DUPLICADO.—MADRID

ARRIAGI

OVISIMA LEGISLAC

IMPRUE STO

REY IS FI

PERC D

3 PESQUITA

7198